UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER. — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT sur les BÉNÉFICES

Industriels et Commerciaux

RECHERCHE ET CONTROLE
des dissimulations de bénéfices imposables
par la vérification des livres de commerce

THÈSE
pour le Doctorat (Sciences politiques et économiques)

PAR

JEAN ABAUZIT
Avocat à la Cour d'Appel de Nimes

NIMES
IMPRIMERIE A. CHASTANIER
12 — rue Pradier — 12
—
1922

L'IMPOT SUR LES BÉNÉFICES

INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

(Loi du 31 juillet 1917)

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER. — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT sur les BÉNÉFICES

Industriels et Commerciaux

RECHERCHE ET CONTROLE
des dissimulations de bénéfices imposables
par la vérification des livres de commerce

THÈSE
pour le Doctorat (Sciences politiques et économiques)

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

PAR

JEAN ABAUZIT
Avocat à la Cour d'Appel de Nimes

NIMES
IMPRIMERIE A. CHASTANIER
12 — rue Pradier — 12

1922

UNIVERSITÉ DE MONTPELLIER

FACULTÉ DE DROIT

MM. VALÉRY, doyen, professeur de Droit commercial, chargé du cours de Droit international privé.
MOYE, professeur de Droit international public, assesseur.
MORIN, professeur de Droit Civil.
DONNEDIEU DE VABRES, professeur de Droit criminel.
BECQUÉ, professeur de Droit civil.
DE NESMES-DESMARETS, professeur de Droit administratif.
ROCHE-AGUSSOL, agrégé d'Economie politique.
BASTID, chargé de cours de Droit constitutionnel.
DIJOL, chargé de cours de Procédure.
VINCENT, chargé de cours de Droit romain.
BOSC, chargé de cours de Droit civil.
SURET, chargé de cours d'Economie politique
GUENOUN, chargé de cours de Droit romain.
VIALLETON, chargé de cours de Droit civil.
VIGIÉ et BRÉMOND, doyens honoraires.
LABORDE professeur honoraire.
CHAUSSE, professeur honoraire
CHARMONT, professeur de Droit civil.
ROCHETTE, secrétaire.

MEMBRES DU JURY

MM. MOYE. *Président.*
DE NESMES-DESMARETS, professeur
BASTID, chargé de cours. } *Membres.*

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions écrites dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

PRÉFACE

Depuis la création des impôts sur les revenus (lois du 15 juillet 1914 et du 31 juillet 1917) et sur les bénéfices de guerre (loi du 1er juillet 1916), il est utilisé, chaque année, pour l'assiette des contributions directes, les déclarations présentées par les contribuables : pour veiller à l'exacte application de la loi, une vérification des divers documents fournis est absolument nécessaire.

Le contrôle qui, en certains cas, se borne à une simple discussion des procédés employés pour la détermination des bénéfices, nécessite parfois un examen minutieux des comptes du déclarant. Les agents de l'administration sont amenés alors à étudier, en détail, les livres qui sont soumis à leur analyse.

Il convient, pour le vérificateur, non seulement de calculer exactement l'impôt, mais il faut qu'il s'assure aussi que des erreurs n'ont pas été commises volontairement pour échapper à certaines obligations légales. La meilleure garantie pour les contribuables honnêtes, sera la répression de toute tentative de fraude.

Nous nous bornerons après avoir fait un exposé général de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, à donner des notions élémentaires nécessaires à la compréhension d'une étude sur les recherches des dissimulations que doit effectuer l'agent vérificateur, pour déterminer, d'une façon précise, les bénéfices réalisés par une entreprise industrielle et commerciale, et nous indiquerons les principaux artifices employés pour modifier sur les livres de commerce les résultats obtenus par l'exploitation.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547021_0134

INTRODUCTION HISTORIQUE

A. — *Période antérieure à la Révolution.*

En tous temps, par tous les âges et sous tous les régimes, du Bas Empire à l'époque franque, de l'époque franque à nos jours, le législateur apparaît avec une idée dominante : frapper le contribuable selon ses ressources. C'est là justement que son rôle est difficile : il s'agit de déterminer où ces ressources sont les plus abondantes.

Et, de nos jours, il a fallu la guerre, les bénéfices énormes, scandaleux même, dont elle fut indirectement la cause, pour montrer et prouver qu'au XX^e^ siècle ont été favorisés et privilégiés les commerçants et industriels, ceux qui vivent d'affaires et dont le capital, représenté par des marchandises indispensables aux besoins d'une nation, ne peut pas disparaître.

« Frapper le contribuable selon ses ressources », c'est ce que le législateur du XX^e^ siècle, soucieux de l'équité, a voulu entreprendre. Il a fait surtout peser les taxes sur les « mercantis », dont les bénéfices, par moments exagérés, ont suscité la création de nouveaux impôts : sur les bénéfices de guerre d'abord (loi du 1^er^ juillet 1916), et sur les bénéfices industriels et commerciaux plus tard (loi du 31 juillet 1917).

Mais il ne faut pas croire pour cela que l'impôt commercial soit une idée nouvelle.

Remontons aux temps anciens de l'histoire, (époque romaine ou Bas Empire, IVe et Ve siècle), nous trouverons un impôt direct levé sur les capitalistes, les prêteurs d'argent, les marchands ou *negotiatores*. Ces negotiatores de chaque ville formaient une véritable corporation, soumise au contrôle et à l'autorité de l'administration impériale.

Cet impôt spécial à la classe des marchands avait pris le nom de « Chrysargyre ou lustralis collatio » ; on l'appelait aussi « aurum negotiatorum », il n'était pas antérieur à Constantin (1) et disparut en 503 sous Anastase (2). A partir de cette époque, tous furent astreints à des charges obligatoires *ou munera*, exigées des corporations, auxquelles ils n'avaient pas été soumis jusqu'alors.

Comme son nom l'indique, la « lustralis collatio » se percevait une fois par lustre, c'est-à-dire tous les cinq ans ; mais son produit était relativement faible, est-on porté à croire, et, pour les negotiatores comme pour les mercatores, les munera constituaient sous le Bas Empire la principale charge, et la *functio auraria*, l'accessoire.

Certains extraits du Code Théodosien (Loi 6 XIII, I) indiquent que les empereurs fixaient tous les cinq ans l'imposition à répartir entre les negotiatores, suivant les ressources que l'accomplissement des

(1) Zosime, II, 38.

(2) L. unic. Code Justinien XI, I.

munera paraissait leur laisser. Cette répartition de l'impôt et son recouvrement étaient effectués par les soins des *mancipes*, délégués des corporations, les mieux placés pour connaître les ressources des contribuables. Pour cette répartition, les textes ne contiennent aucune règle. Humbert estime « que l'impôt devrait être proportionnel à la valeur des bénéfices présumés. » (1)

N'est-ce point là une idée que l'on peut comparer à celle de nos impôts modernes ?

« Sans distinction de rang et de dignité, déclarent les constitutions, toutes les personnes se livrant au commerce étaient assujetties à l'impôt », mais des exceptions partielles ou totales existaient:

1° pour certains membres du clergé, astreints comme les negotiatores aux munera, et au paiement de l'impôt (2), mais exemptés de charges s'ils ne se livraient au commerce que pour gagner ce qui était strictement nécessaire à leur existence et à leur entretien.

2° pour les vétérans des armées impériales, à qui les empereurs avaient accordé l'immunité de certaines taxes et en particulier de la chrysargyre. Mais il fallait qu'ils n'aient pas plus de 15 solidi de marchandises dans leur boutique ou sur leur voiture de marchand ambulant.

---

(1) Finances et comptabilité publique chez les Romains, I, p. 490.

(2) L. 17 Cod. Théod., XIII, 1 et 29, Cod. Théod., XII, 6.

3° pour les navicularii ou marins exempts en totalité de la Lustralis Collatio (1).

4° pour les professeurs de peinture, à la condition qu'ils ne vendissent que leurs propres œuvres (2).

5° pour les administrations municipales (ordo civitatis) à condition qu'elles exploitent une industrie ou un commerce pour leur propre compte.

Mais, on le voit, ces exceptions n'existaient que pour ceux dont les revenus personnels étaient faibles, et, si ce mode d'application proportionnel aux ressources du commerçant se transforme pendant l'époque franque pour devenir d'impôt de répartition, impôt de quotité, c'est pour renaitre sous l'ancien régime, sous des formes nouvelles, comme nous allons le voir plus loin.

Sous la monarchie franque, en effet, les deux impôts directs des romains, la Capitatio plebeia, impôt personnel, et la Capitatio terrena, impôt foncier, répartis proportionnellement à la richesse de chacun et dont le produit variait annuellement suivant les besoins de l'Etat, deviennent fixes.

Ces impôts de quotité ne persisteront pas. Sous l'ancien régime et surtout à partir de Louis XIV s'établissent la *Capitation*, le *Dixième* et plus tard les *Vingtièmes*. La taille, déjà connue à l'époque féodale, surtout sous sa forme d'impôt personnel portant sur l'ensemble du revenu, subsiste toujours. C'est ici *le principe de l'impôt assis sur le revenu des particuliers*. Chaque contribuable est taxé d'après ses facultés,

(1) L. 16 Cod. Théod., XIII, 5.
(2) L. 4 Cod. Théod., XIII, 4.

c'est-à-dire son revenu, qu'elle qu'en soit la source, propriété foncière ou mobilière, commerce, industrie ou travail manuel. Il présente cet arbitraire inévitable qu'entraîne tout impôt sur l'ensemble du revenu.

La *Capitation* instituée en 1696 était un impôt personnel sur le revenu révélé approximativement par des signes extérieurs déterminés par la loi. Présentée lors de sa création comme taxe temporaire, elle devient en réalité, sauf une brève interruption de trois ans, un des impôts directs permanents de la monarchie.

Le *Dixième* semble corriger la Capitation qui se base sur les *signes extérieurs*. Basé sur la déclaration des contribuables, il tend à approcher des bénéfices exacts, en comptant naturellement sur la bonne foi du déclarant. Il est établi conformément à la déclaration du 14 octobre 1710 (1) et reste *un impôt de quotité*.

Cette déclaration de 1710 visait de façon distincte :

1° les revenus des biens fonds, eux-mêmes décomposés en revenus des biens frugifères, des établissements industriels et des maisons de commerce ;

2° les rentes publiques et privés ;

3° les revenus des villes et communautés ;

4° ceux des charges et emplois quelconques ;

5° enfin les revenus du travail.

Cet émiettement de l'impôt en *cédules*, pour employer une expression moderne, insuffisant pour lui donner un *caractère réel*, venait cependant atténuer

(1) Décl. de 1710 : Isambert. Anciennes Lois xx. 558. Le Préambule.

ce que son mode d'assiette impliquait de personnalité. L'ordonnance de 1710 rompait avec la tradition de la taille, type de l'impôt personnel sur le revenu global, et aboutissait même, pour certaines fractions de l'impôt dont la perception pouvait s'opérer par voies de retenues (dixième de rentes, pensions, traitements) à une véritable réalité. Mais *la base de l'assiette* n'en restait pas moins, dans l'immense majorité des cas, *la déclaration du contribuable* aboutissant à la taxation arbitraire de l'administration.

Cet impôt du dixième, supprimé en 1717, devait reparaître sous la forme du *cinquantième*. Portant également sur tous les revenus possédés en France, il fut en 1749, après la disparition de cette dernière contribution, converti en impôt du *vingtième* (1), qui fut dès lors la quotité fixée pour cet impôt.

Bien qu'il se présentât comme un impôt général sur le revenu, l'impôt du *vingtième* n'en comprenait point toutes les sources. La loi énumérait spécialement et séparément les revenus des immeubles, rentes, etc., ainsi que les appointements des fonctionnaires et produits des charges et professions. Quand il s'agissait d'impôt productif, comme un bien affermé, l'impôt du vingtième était dû, non par celui qui en jouissait, le fermier, mais par le propriétaire lui-même : les propriétaires étaient seuls sous l'ancien régime à être

(1) Edit de mai 1749. Isambert. Anciennes Lois xxii, 233. Le texte intégral est reproduit dans Guizot : Répertoire des vingtièmes. Cet édit et celui de 1710 sont les deux plus importants dans la matière.

soumis aux vingtièmes, et les fermiers et locataires en étaient exémpts.

Cet impôt frappait aussi les commerçants et industriels de l'époque qui étaient groupés en corporations. La liberté du commerce et de l'industrie n'était point alors chose reconnue, et tous, artisans et marchands étaient obligés de se soumettre aux statuts de leurs corporations. Les métiers et commerces étaient alors répartis en communautés : chacune était affectée à un travail ou négoce distinct et, restant dans son domaine respectif, ne pouvait empiéter sur celui des autres. Les bénéfices du commerce et des métiers manuels étaient soumis à l'impôt du vingtième désigné sous le nom de *vingtièmes d'industrie*. Pour être imposé, l'industriel devait avoir un certain capital, une installation et un outillage. La petite industrie représentée par les corps de métier n'était pas imposée, et c'était surtout sur les gros commerçants et les propriétaires de fabriques, nombreux en ce temps là, que pesait en somme cet impôt sur les bénéfices du commerce et de l'industrie.

Dans la déclaration de 1710, on avait restreint l'application de l'impôt aux revenus provenant du capital, ou du capital et du travail réunis. Souvent, à cause de la difficulté de l'assiette, on avait permis aux différentes corporations d'établir elles-mêmes leurs rôles. Le mouvement alla toujours en s'accentuant et les vingtièmes d'industrie furent de plus en plus sacrifiés et en fait ne furent jamais rigoureusement perçus.

En 1725, lors de l'établissement de l'impôt du cin-

quantième, les revenus de l'industrie n'avaient pas été frappés ; en 1749 on abandonna pour eux la nécessité de la déclaration. A partir de ce moment des mesures plus radicales vont intervenir :

En 1757, un arrêt du Conseil du Roi supprime les cotes des vingtièmes d'industrie inférieures à 3 livres et un arrêt du Conseil en 1777 les condamna en termes exprès et en suspendit la perception dans les bourgs, les villages et campagnes : « Sa Majesté, dit » l'arrêt, ayant remarqué qu'une partie de cette » imposition portait sur l'industrie, c'est-à-dire sur » les fruits présumés du travail et de l'intelligence, a » senti qu'une pareille contribution ne pouvait jamais » être répartie avec une sorte d'équité qu'à l'aide » d'une imposition tellement illimitée qu'une estima- » tion même arbitraire devenait préférable ; Sa Ma- » jesté eût voulu, dès lors, abolir entièrement cette » imposition, et en attendant que le fruit journalier » de ses économies lui permette de suivre tous les » mouvements de sa bienfaisance, elle résolut de » commencer par supprimer ces vingtièmes dans tous » les bourgs, les villages et les campagnes, tant pour » y attirer davantage l'industrie, que parce qu'on » ne peut pas y régler cette imposition comme dans » les villes où la répartition est confiée aux chefs de » corps et communautés ».

L'arrêt de 1777 consacrait donc des critiques formulées depuis de longues années ; il en reconnaissait le bien fondé en supprimant la partie la plus personnelle de l'impôt.

B. — *Période de la Révolution à nos jours.*

A partir de 1789 nous voyons de *nouveaux impôts, basés sur les signes extérieurs de la fortune*, tels que l'impôt des portes et fenêtres, la contribution mobilière et surtout *la contribution des patentes*, véritable impôt de quotité frappant le contribuable, commerçant et industriel en particulier, en tenant compte des signes apparents de ses profits.

Les inconvénients des vingtièmes d'industries étaient encore trop présents à cette époque à tous les esprits pour qu'on pût songer alors à taxer directement les revenus industriels et commerciaux.

Le mode d'assiette adopté par la loi du *13 janvier 1791* pour l'impôt mobilier, à savoir la taxation basée d'après les signes extérieurs, devait logiquement s'appliquer ici encore et le *caractère réel* de l'impôt des patentes allait nettement apparaître dans le nouveau système d'impôts créé par cette loi. La patente fut donc assise à raison du loyer des locaux occupés par le commerçant ou l'industriel, mais la base de l'impôt était *le signe extérieur lui-même* et non le revenu présumé.

L'impôt des patentes fut aboli deux ans plus tard pour être rétabli en l'an III ; mais le Directoire allait transformer cette taxe en *impôt personnel* : le 1er août 1797, l'impôt des patentes, comme l'impôt mobilier devint *un impôt sur le revenu* directement assis sur les facultés contributives. On se trouvait ramené aux

errements de l'ancien régime, et les mêmes abus et les mêmes plaintes qu'avaient suscités la taille personnelle, les vingtièmes, et la capitation se reproduisirent.

Aussi, dix-sept mois après sa promulgation, la loi du 1er août 1797 fut-elle remplacée par celle du *23 décembre 1798* qui marque un *retour définitif aux principes de la réalité de l'impôt* et fixe les traits essentiels qui caractérisent notre législation actuelle sur l'impôt des patentes.

La réapparition de la personnalité dans notre système fiscal fut donc de courte durée et se réduisit à la manifestation, en matière d'impôt, de tendances démagogiques dont souffrait alors le pays. Les principes affirmés par la Constituante, et rétablis par ceux-là mêmes qui les avaient méconnus, restèrent désormais à la base de notre législation et l'impôt sur les patentes qui devait être remanié ensuite par la loi *du 25 avril 1844*, remplacée à son tour plus tard, par la loi du *15 juillet 1880*, devait conserver jusqu'à nos jours *ce caractère réel* basé non pas sur le revenu, mais sur *le signe extérieur lui-même*.

De nos jours la patente est un impôt sur le produit du travail, qui n'atteint toutefois que les personnes exerçant un commerce, une industrie ou une profession pour leur propre compte, et dont sont affranchies en général celles qui travaillent pour le compte et la responsabilité d'autrui.

Son objet est de taxer les bénéfices réalisés par les patentables et présumés d'après la nature et l'importance de leurs opérations, et le législateur s'est efforcé

d'atteindre ce résultat sans recourir à des procédés inquisitoriaux et en ne tenant compte, comme nous l'avons dit plus haut, que des signes extérieurs : la patente des professions commerciales est par sa nature même, un impôt de classes qui ne peut atteindre que des moyennes et celle des professions industrielles et libérales, basée principalement sur l'importance des moyens de production, correspond à des possibilités de bénéfices, non à des bénéfices réellement effectifs. L'impôt a donc un *caractère de forfait* et ce forfait, pour les revenus commerciaux, est non plus individuel, solution déjà peu satisfaisante, mais collectif.

On conçoit donc que dans un tel système, qui n'atteint et d'ailleurs ne veut atteindre que des « revenus de genre », les écarts entre les évaluations administratives et la réalité puissent être parfois considérables. De là ce grand nombre de taxations aléatoires et d'inégalités certaines, que le système engendre naturellement (1) et que l'on relève dans les rapports parlementaires sur la matière. (2)

Bien que de l'aveu des Chambres de commerce et des syndicats des industriels et des commerçants, le système des signes extérieurs soit insuffisant pour assurer une exacte répartition de l'impôt et que dans la pratique il n'y ait aucune relation entre le chiffre de la patente et celui du revenu, (3) la taxation ac-

(1) Truchy. Op. cit. p. 77.

(2) Voir notamment rapport Gauthier, sénat. Doc. parl. 1900. N° 141.

(3) Commission extra-parlementaire, op. cit., I, p. 318.

tuelle et ses imperfections leur apparait infiniment préférable à la taxation directe et personnelle des profits commerciaux.

Cependant, dès le XX^me^ siècle, l'effort de la législation s'est porté à asseoir les impôts directs sur le revenu des particuliers, plus facile à apprécier que le capital dont la taxation serait une véritable confiscation et une diminution de la richesse imposable.

A un impôt basé seulement sur les apparences de la richesse on a pensé qu'il y avait lieu de substituer un impôt assis sur le revenu lui même et susceptible d'en suivre toutes les fluctuations.

Les lois actuelles, celle du *15 Juillet 1914*, créant l'impôt général sur le revenu, et celle du *31 Juillet 1917*, en sont les preuves.

La loi du 31 Juillet 1917 décide l'application d'un système nouveau d'impôts cédulaires sur les revenus qu'elle substitue aux quatre contributions directes héritées de la Révolution.

Elle dresse la nomenclature des diverses sources de revenus ou cédules ; puis, appréciant le degré d'activité et d'efforts individuels que représente chaque revenu en égard à son origine, elle classe les revenus suivant une échelle de valeur contributive.

Les revenus du travail (salaires et traitements) supportent un impôt relativement faible, ils bénéficient, en outre, de larges exemptions à base correspondante au minimum selon le lieu de l'imposition.

Le taux se relève et les exonérations sont moins

importantes dans la catégorie des revenus mixtes (commerce, industrie).

Quant aux revenus provenant exclusivement des capitaux (mobilier ou immobilier) ils sont taxés suivant un tarif encore plus élevé : dans tous les cas il n'est fait état que du revenu net et il est tenu compte des charges de famille.

Mais l'impôt cédulaire *reste proportionnel ;* il est juste, mais sans souci de l'équité au nom de laquelle Montesquieu demandait « que le superflu soit plus taxé que l'utile. »

La loi du 31 Juillet 1917 modifiée par la *loi du 25 Juin 1920* a supprimé en tant *qu'impôts d'Etat* les contributions personnelles mobilières, des portes et fenêtres et des patentes et elle a institué plusieurs *impôts sur les revenus* qu'on désigne sous le nom *d'impôts cédulaires.*

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, objet de l'étude de cet ouvrage, a remplacé aujourd'hui l'impôt des patentes au profit de l'état, bien que les *patentes soient toujours perçues au profit des départements et des communes.* Il importe de remarquer que l'impôt sur les bénéfices du commerce et des industries n'est pas substitué de façon pure et simple à la contribution des patentes en tant qu'impôt perçu au profit de l'état, comme nous venons de le dire précédemment.

En effet, la contribution des patentes aujourd'hui dûe par toute personne exerçant une profession quelconque non exceptée par la loi, n'atteint pas seulement des industriels et des commerçants. C'est ainsi

que s'y trouvent assujetties, avec les titulaires des charges et offices (notaires, avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation, avoués etc.) des personnes dont les occupations professionnelles n'ont aucun caractère commercial (avocats, architectes, ingénieurs civils, chimistes, médecins etc.) Les revenus professionnels de ces divers patentables sont imposables au titre de bénéfices de professions non commerciales.

Et inversement, certains contribuables exonérés de la patente, mais qui doivent être considérés comme exerçant une profession industrielle ou commerciale sont passibles de l'impôt établi sur les bénéfices de leurs professions respectives : tels sont les éditeurs de journaux quotidiens et périodiques, tels sont aussi les artisans travaillant seuls et les vendeurs ambulants d'objets ou de marchandises de peu de valeur.

Sans doute, c'est à des patentables que dans la plupart des cas s'applique l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais il ne faut pas cependant perdre de vue pour l'établissement de cet impôt la distinction que nous venons de faire.

PREMIÈRE PARTIE

Etude générale de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Définition. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est un impôt établi sur les bénéfices réalisés pendant l'année précédente ou dans la période de douze mois dont les résultats auront servi à l'établissement du dernier bilan, lorsque cette période ne coïncide pas avec l'année civile.

CHAPITRE I

Personnes imposables. -- Lieu d'imposition.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est dû par tous les particuliers ou collectivités qui exploitent des entreprises donnant lieu à des bénéfices imposables. Il ne porte que sur les bénéfices des entreprises situées en France, à l'exclusion de ceux qui proviennent d'établissements exploités hors du territoire français. Les particuliers ont leur cotisation inscrite sur les rôles en leur nom ; les sociétés en

nom collectif et en commandite y figurent sous leur raison sociale et les sociétés anonymes sous la désignation de l'objet de l'entreprise.

Pour chaque contribuable l'impôt fait l'objet d'une cote unique établie *au siège de la direction* de l'entreprise ou de diverses entreprises exploitées par les intéressés si le siège de cette direction est en France, et au lieu du *principal établissement* pour les entreprises dont la direction a son siège hors de France.

Ainsi le lieu du siège social des sociétés, de même que le domicile des particuliers n'est celui de l'imposition que si la direction des entreprises y est située.

Il faut remarquer que les particuliers domiciliés ou les sociétés ayant leur siège en France, mais dont les exploitations sont situées exclusivement hors de France (colonies, pays de protectorat, pays étrangers) ne sont pas passibles de l'impôt et jouissent ainsi d'une faveur fort appréciable par rapport aux entreprises françaises.

CHAPITRE II

Bénéfices soumis à l'impôt.

Ses conditions d'assujetissement.

Les bénéfices qui sont obligatoirement soumis à l'impôt sont tous ceux qui proviennent de l'exercice des professions industrielles et commerciales ; deux groupes de professions y sont assujettis.

Le premier comprend les diverses industries à savoir :

1° Les industries extractives, exception faite des mines soumises à un régime particulier.

2° Les industries de transformation (industries textiles, chimiques, industries du papier, du caoutchouc et de leurs succédanés).

3° Les industries de transport (transports terrestres, fluviaux ou maritimes.

Le deuxième groupe comprend les professions commerciales, savoir :

a) Les commerces proprement dits qui consistent à acheter et à revendre sans leur avoir fait subir de transformation des matières premières ou des produits fabriqués.

b) Les exploitations destinées à fournir au public le logement, la nourriture, les soins personnels ou

les distractions telles que les hôtels, restaurants, bains, spectacles.

c) Les agences ou bureaux d'affaires.

d) Les banques sous toutes ses formes et les assurances.

Les opérations des professions ci-dessus indiquées rentrent d'une manière générale *dans la catégorie de celles qui sont réputées être des actes de commerce* (code du commerce, articles 632-633) et conformément aux principes admis en cette matière, on doit exclure de la catégorie des actes de commerce dont les bénéfices sont à comprendre parmi les revenus soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux :

1° La location des immeubles soumis, soit à l'impôt foncier, soit à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

2° La vente par les agriculteurs des produits de leurs propriétés soumises à l'impôt sur les bénéfices agricoles.

3° Les exercices des professions dites libérales.

4° Les opérations des titulaires des charges et offices soumis à l'impôt sur les professions non commerciales ; exception faite des agents de change, courtiers interprètes, qui sont considérés comme commerçants.

Il faut remarquer que toutes les professions soit industrielles, soit commerciales énumérées plus haut, sont nécessairement soumises à l'impôt sur les bénéces industriels et commerciaux par le fait que les opérations qu'elles font sont des actes de commerce.

L'exercice d'une profession industrielle et commerciale suppose d'autre part *l'accomplissement habituel des opérations*, auxquelles caractères d'actes de commerce est attribué, sans que cette condition d'habitude n'implique cependant la répétition fréquente des mêmes opérations : des actes de commerce en effet peu nombreux mais périodiques doivent être regardés comme d'ordre professionnel.

Enfin les personnes qui accomplissent habituellement des actes de commerce ne peuvent être considérées comme exerçant une profession commerciale qu'autant *qu'elles les accomplissent pour leur propre compte* ; si elles opèrent pour le compte d'autrui, il faut les considérer comme de véritables employés et elles sont passibles en raison de leur emploi de l'impôt sur les traitements et salaires. Rentrent dans cette catégorie les commis travaillant dans les établissements de leurs patrons, les gérants chargés de la direction des maisons de commerce ou succursales, etc., etc.

CHAPITRE III

Etablissement de l'impôt

§ I. Assiette de l'impôt. — Détermination du bénéfice imposable

L'impôt est en principe assis sur le *bénéfice net des exploitations industrielles et commerciales* : par bénéfice net il faut entendre l'*excédent des recettes et charges qui ont grevé l'entreprise pour une période déterminée.*

D'ailleurs étant donné qu'il s'agit d'atteindre en définitive le revenu professionnel des exploitants, les charges effectivement supportées par ces derniers peuvent seules être déduites des recettes obtenues, de même que leurs bénéfices propres sont seuls à retenir au point de vue de l'établissement de l'impôt. Mais que prétend-on désigner sous le nom de recettes?

Les recettes d'une entreprise s'entendent, selon les usages du commerce, de toutes les sommes reçues et créances acquises pour prix de marchandises vendues et services prêtés et, accessoirement, on peut comprendre dans le montant des recettes le produit de toutes les opérations lucratives se rattachant à l'exercice de la profession.

Pour la détermination du bénéfice net et par suite pour l'établissement de l'assiette de l'impôt, divers éléments corporels et incorporels sont à déduire de ces recettes.

A. — Eléments à déduire des recettes pour la détermination du bénéfice net.

1° *Frais et charges.* Pour dégager le bénéfice obtenu, il nous faut retrancher d'abord du total des recettes, les dépenses faites pour assurer le fonctionnement de l'entreprise ou résultant des charges effectivement supportées par celles-ci.

Lorsqu'on a envisagé une exploitation, ayant pour objet la vente des marchandices achetées, les dépenses à déduire comprennent, s'il s'agit de marchandises achetées, *le coût de ces marchandises* c'est-à-dire leur prix d'achat majoré des frais de commissions ou de transport, assurance, et s'il s'agit de marchandises fabriquées le coût des matières premières, ainsi que les frais de main d'œuvre et frais spéciaux de fabrication. On aboutit ainsi à la *détermination du produit brut de l'entreprise.* De ce produit brut ainsi obtenu il y a lieu de déduire, en outre, les *frais généraux de l'exploitation*, appointements et salaires des employés, frais d'éclairage, de chauffage, assurance contre l'incendie, accidents et autres risques.

Enfin doivent être également déduits le *loyer des locaux* professionnels et du matériel s'ils n'appartiennent pas à l'exploitation et les intérêts des capitaux prêtés à l'entreprise sous une forme quelconque (souscription d'obligations, versements en compte courant).

Mais il ne peut être question de *retrancher du bénéfice imposable ni l'intérêt alloué au capital de l'exploitant, ni les prélèvements que celui-ci effectue, pour la*

rémunération de son travail personnel, sur le produit de son exploitation.

2° *Amortissements.* La plupart des éléments que comporte l'actif d'une entreprise (immeuble, matériel, mobilier) diminuent de valeur avec le temps et l'usage : cette dépréciation constitue une perte réelle qui réduit le bénéfice de l'exploitant. On lui a donné le nom *d'amortissement* ; il est difficile de présenter une estimation exacte de la perte subie, aussi, évalue-t-on forfaitairement chaque année une somme fixe pour chaque élément d'actif, d'après la durée de son utilisation, par exemple : 5 % au maximum pour les immeubles, 10 % pour le mobilier industriel, 15 à 20 o/o pour l'outillage, 15 à 25 % pour les automobiles, chevaux, etc.

Les éléments incorporels qui entrent dans la composition de l'actif sont parfois eux-mêmes sujets à un amoindrissement de valeur causant un amortissement : ainsi les *brevets d'invention* dont l'exploitation est destinée à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années fournissent l'exemple d'amortissements de ce genre. De même les créances sans subir cependant de dépréciation continue, sont susceptibles de perdre de leur valeur en cas de refus de paiement ou d'insolvabilité du débiteur. La constatation de leur irrecouvrabilité, qu'elle soit totale ou partielle, justifie un amortissement. De même encore la valeur d'un fonds de commerce dans le cas assez rare d'une dépréciation exceptionnelle.

Certains dégrévements d'ordre familial peuvent être encore opérés: ainsi aux termes d'une réponse au ministère des Finances publiée au Journal officiel du 8 avril 1921, page 1541, nº 8003 : conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, « les sommes effectivement allouées par un commerçant à sa femme et à sa fille, dans le cas où cette dernière n'est pas une associée, ont le caractère d'un salaire et constituent par suite une charge de l'entreprise susceptible d'être admise en déduction pour la détermination du bénéfice net et dans la mesure où elles correspondent à un travail réellement fourni par les bénéficiaires. » Tous ces amortissements doivent être déduits du bénéfice total de l'exploitant qu'autant qu'ils correspondent à une perte certaine et actuelle.

a) *Amortissements d'obligations*. Le remboursement par annuité fixe de capitaux empruntés pour les besoins d'une entreprise, en particulier d'emprunts contractés par voie d'émission d'obligations, est désigné sous le nom d'amortissement. Mais l'amortissement dont il s'agit ici n'est que la restitution à des tiers de sommes qu'ils ont avancées et n'influe pas lui-même sur les résultats de l'exploitation. L'annuité de ce remboursement ne doit pas par suite être déduite du bénéfice au point de vue de l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. S'il y a un prélèvement à faire sur le bénéfice annuel, destiné à la formation d'une réserve équivalente au capital remboursé, ce prélèvement n'est qu'un emploi

partiel du bénéfice, lequel ne se trouve pas diminué par l'affectation qui, en pareil cas, lui est donnée.

b) *Amortissements d'actions.* Le terme d'amortissement est également appliqué au versement par une société à ses actionnaires ou porteurs de parts d'une *somme égale à tout ou partie du montant de leur apport.* Cette opération n'a, dans la plupart des cas, de commun que le nom avec les amortissements précédemment définis et n'est, en réalité, *qu'une distribution de bénéfices ;* elle n'a aucune répercussion sur le produit net de l'exercice à la fin duquel elle est effectuée et le bénéfice de l'exercice en cause n'en serait pas davantage affecté, même si celui-ci avait servi au remboursement d'actions ou parts d'intérêts.

Le produit brut d'une exploitation diminué des frais généraux et charges de l'entreprise, laisse apparaître le bénéfice net mais l'impôt ne porte que sur la partie de ce bénéfice qui reste définitivement acquise à l'exploitant.

c) *Les participations* allouées à son personnel par un industriel ou un commerçant exploitant seul une entreprise sont encore à distraire du bénéfice imposable (art. 20 de l'instruction administrative du 30 Mars 1918), alors qu'en matière d'impôts sur les bénéfices de guerre, la déduction des participations accordées aux intéressés n'était admise que dans une certaine proportion.

Dans une entreprise exploitée par une société en

nom collectif, en commandite simple ou par actions, les bénéfices, en tant pour cent, qui reviennent à toutes personnes autres que celles qui ont qualité d'associés, et qui sont par cela même redevables collectivement de l'impôt, doivent dans les mêmes conditions, être retranchés du bénéfice net.

Pour ce qui concerne les sociétés anonymes, les sommes versées au personnel employé, au directeur ne faisant pas partie du Conseil d'Administration, ne sont pas comprises dans le bénéfice servant de base à l'impôt dû par la société, mais celles qui sont attribuées à tous les membres du Conseil d'administration, n'en seront pas distraites : elles constituent une part du bénéfice social comme les dividendes distribués aux actionnaires.

B. — Eléments déductibles du bénéfice net pour l'établissement de l'impôt.

a) *Revenus immobiliers.* Il arrive souvent que des immeubles affectés à une entreprise industrielle et commerciale sont la propriété de l'exploitant; le capital qu'ils représentent se trouve donc engagé dans l'entreprise. Or l'exploitant est assujetti à la contribution foncière sur le revenu des immeubles qu'il possède et l'impôt établi sur les bénéfices professionnels ne saurait l'atteindre une seconde fois pour le même revenu, c'est pourquoi, la loi décide que le *bénéfice imposable sera déterminé sous déduction de la valeur locative des immeubles servant à l'exercice de la profession.* Il convient bien de spécifier qu'il

s'agit uniquement des revenus atteints par l'impôt foncier, c'est-à-dire, du bâtiment et du matériel fixe et non de la valeur locative des installations telle qu'elle était estimée par l'ancienne contribution des patentes. Mais nous avons vu que cette valeur locative n'est autre chose qu'un revenu brut de l'entreprise et qu'il faut le retrancher des recettes totales de l'entreprise. Pour qu'il n'y ait pas de difficulté dans la détermination du bénéfice net, pratiquement, il est plus simple de tenir compte dans cette détermination, des charges qui ont grevé l'entreprise y compris celles de la propriété, et de retrancher simplement du bénéfice le revenu net imposable à la contribution foncière.

b) *Revenus de l'exploitation minière.* D'après l'article 53 de la loi du 31 juillet 1917, les bénéfices de l'exploitation minière et des opérations rattachées à cette exploitation pour l'assiette de la redevance proportionnelle des mines, ne sont pas assujettis à l'impôt établi sur les bénéfices industriels. Il s'ensuit que, pour les entreprises imposées à la redevance des mines d'après un produit net réglé chaque année par voie d'évaluation administrative, le bénéfice total ne doit pas être retenu pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels qu'après déduction d'une somme égale au produit net servant de base à la redevance. Quant aux sociétés soumises à la redevance, d'après un produit net, évalué forfaitairement, elles échappent complètement à l'impôt.

c) *Revenus de l'exploitation agricole.* On peut admettre l'hypothèse que les bénéfices d'une entreprise industrielle proviennent en partie de la culture: cette portion de bénéfice ne devra pas, à la fois, supporter l'impôt établi sur l'exploitation agricole et l'impôt sur les bénéfices industriels.

Il faudra donc retrancher du montant total du bénéfice net, l'évaluation que comportent les bénéfices de l'exploitation agricole.

d) *Revenus des valeurs mobilières.* Le bénéfice net doit être enfin diminué du revenu des valeurs et capitaux mobiliers figurant dans l'actif d'une entreprise et soumis à l'impôt perçu en vertu des lois du 29 Mars 1914 et du 31 Juillet 1917 auquel l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux se superposerait indûment. La déduction est également admise pour les rentes sur l'Etat.

§ II. — Bases d'imposition.

A) *Bénéfice réel.* Le bénéfice net est la seule base qui puisse être prise pour l'établissement de l'impôt dû par les sociétés « dont les bilans sont obligatoirement communiqués chaque année à l'administration de l'enregistrement » : ce sont les sociétés anonymes et en commandite par actions que le texte de la loi vise lorsqu'il entend prendre pour base d'imposition de ces sociétés leur bénéfice réel essentiel et non pas leur chiffre d'affaires. Toutes ces sociétés sont tenues de faire, au bureau de l'enregistrement du lieu où

elles ont leur principal établissement, une déclaration d'existence constatant :

1° l'objet, le siège, et la durée de la société ;

2° la date de l'acte constitutif et celle de l'enregistrement de cet acte ;

3° les noms des directeurs ou gérants.

4° le nombre et le montant des titres émis, en distinguant les actions, les obligations et les titres nominatifs des titres au porteur.

Cette déclaration devra être faite dans le mois de leur constitution définitive. (1)

Le bénéfice pris chaque année pour base de l'impôt dont sont redevables les sociétés est *celui qu'elles ont réalisé pendant l'année précédente.*

Pour établir l'imposition de ces sociétés *qui n'ont aucune déclaration à faire*, le contrôleur peut leur demander tous les renseignements dont il a besoin ; il a le droit de faire toutes les investigations qu'il juge nécessaires et par conséquent de compulser toute leur comptabilité.

Pendant toute la durée de la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, impôt créé par la loi du 1er Juillet 1916, et qui a cessé d'être applicable pour les bénéfices réalisés après le 30 Juin 1920 (loi du 25 Juin 1920), les industriels et commerçants passibles de cette taxe, ont été également, pendant les périodes correspondantes, assujettis à l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux, impôt qui devait être établi d'après le chiffre de leurs bénéfices réels.

(1) Dalloz. Décret 17 Juillet 1857.

Tous les autres industriels et commerçants sont imposables, à leur choix, *soit d'après le montant de leurs bénéfices réels, soit d'après une base fixée par le chiffre d'affaires.*

Dans le premier cas, c'est-à-dire s'ils prétendent être taxés d'après une évaluation de leurs bénéfices réels, ils devront fournir au contrôleur *avant le 1er avril de chaque année, un résumé de leur compte de profits et pertes de l'année antérieure*, résumé qui comprendra les éléments essentiels intervenant dans la détermination du bénéfice net, à savoir : *produit brut, frais généraux, amortissements.*

B) *Bénéfice évalué d'après le chiffre d'affaires.* — Si le contribuable qui, en l'espèce ici, est un industriel ou un commerçant, n'a pas fait parvenir au contrôleur dans les trois premiers mois de l'année un résumé de son compte de « profits et pertes », son bénéfice est évalué en prenant *pour base son chiffre d'affaires de l'année précédente* et en *y appliquant un coefficient approprié.*

Il n'a à faire aucune déclaration mais s'il est requis par le contrôleur qui lui adresse sa demande par *lettre recommandée*, il doit faire connaître obligatoirement, par écrit, dans les vingt jours qui suivent la réception de la lettre, le montant de son chiffre d'affaires.

Si le chiffre d'affaires d'un commerçant ou d'un industriel est supérieur à 50.000 fr., il doit faire parvenir, obligatoirement au contrôleur, avant le 1er avril de chaque année, le chiffre d'affaires de l'année précédente. Cette disposition nouvellement instituée,

par l'article 3 de la loi du 25 juin 1920, a reçu en 1921 sa première application et faute de faire la déclaration exigée, sans préavis du contrôleur, les intéressés supporteront de plein droit, une majoration d'impôt de 10 °/₀ à titre de pénalité.

La déclaration qui doit être faite chaque mois pour l'établissement de l'impôt de 1,10,3 ou 10 ₀/° sur le chiffre d'affaires ne dispense pas les contribuables de l'obligation ci-dessus.

Pour l'ensemble des professions industrielles et commerciales, *le chiffre d'affaires d'une année doit s'entendre du montant total des ventes réalisées ou des rémunérations acquises comme prix de services rendus au cours de cette année.*

Ce total du chiffre d'affaires doit toujours correspondre au montant des opérations effectuées pendant la période de douze mois de l'année envisagée pour la perception de l'impôt et il ne saurait être question de le considérer comme une moyenne calculée de manière à équilibrer les résultats de plusieurs exercices.

Dans ce chiffre global doivent être compris tous les éléments constitutifs du prix des marchandises vendues et par conséquent le montant total des frais incorporés dans ces prix.

Le chiffre d'affaires n'étant que le total des opérations définitivement réalisées doit s'entendre du montant du prix net de tout escompte et de toutes remises et déduction faite aussi des marchandises qui ont été vendues et remboursées à l'acheteur ; il ne

faut pas faire état des stocks en magasin qui ne feront partie du chiffre d'affaires qu'au moment de leur réalisation.

Pour toutes les professions, dont les bénéfices ne résultent pas d'une vente de marchandises, c'est-à-dire, pour tous les intermédiaires, mandataires, entrepreneurs, loueurs de services, le chiffre d'affaires sera représenté par le *montant total des rémunérations acquises à titre de commissions, remises, courtages, salaires ou prix de location* et, pour toutes les entreprises de banques, le chiffre d'affaires correspondra au montant des intérêts, escomptes et profits sur réalisations de titres, commissions et courtages perçus à l'occasion de toutes opérations sur les monnaies, effets de commerce, sommes et valeurs.

Les contribuables doivent toujours fournir toutes les justifications permettant au contrôleur de vérifier la déclaration produite : la communication des livres de commerce peut leur être demandée, dans la mesure indispensable à la détermination de leur chiffre d'affaires, sans *qu'ils soient obligés pour cela, de présenter une comptabilité régulière* et sans *qu'ils soient tenus aussi de donner aucun éclaircissement sur le bénéfice net* : en effet la *tenue de certains livres de comptes n'est rendue obligatoire par la loi que pour les contribuables qui entendent être taxés d'office d'après leur bénéfice réel.*

Il y a peu de commerçants qui ne possèdent pas le moindre élément d'appréciation sur la marche de leur entreprise : en effet, tout chef d'entreprise, en vue

d'une cession éventuelle de sa maison de commerce, réunit des indications susceptibles de fixer l'opinion d'un acquéreur de fonds. La principale base, est en général, le chiffre d'affaires déterminé d'après un livre de recettes, ou tout au moins le total des achats de marchandises obtenu par le dépouillement des factures. Aussi lorsqu'un commerçant fait valoir que l'absence de comptabilité l'empêche de fournir des renseignements, le contrôleur ou vérificateur doit insister et il amènera très souvent le chef d'entreprise à lui présenter divers documents susceptibles de servir de base à une évaluation suffisamment précise du chiffre d'affaires.

Mais il peut arriver souvent que des commerçants refusent de communiquer leurs livres de commerce et s'obstinent à ne faire aucune déclaration de leur chiffre d'affaires ; dans ce cas le *contrôleur l'évalue d'office d'après les éléments d'appréciation dont il dispose.* Beaucoup de commerçants et industriels préfèrent la taxation d'office à l'immixtion du fisc dans leurs affaires personnelles.

Ce refus de montrer la comptabilité est d'ailleurs généralement déguisé sous les apparences d'un manque absolu d'éléments d'appréciation.

Lorsque, dans ces divers cas, le contrôleur ne possède aucune indication, il lui faut, pour établir une taxation, procéder à des recherches très délicates et de nature différente suivant les professions exercées. L'élément principal d'évaluation étant le chiffre d'affaires, il devra s'attacher à en déterminer le montant

et appliquer ensuite un coefficient approprié qui lui donnera le bénéfice imposable.

Détermination du chiffre d'affaires. — Lorsque, dans une entreprise, il n'existe aucune comptabilité, l'indication la plus utile à recueillir, est le *montant des achats évalué d'après les factures des fournisseurs.* Toutefois, certaines acquisitions étant payées au comptant, le vérificateur doit se renseigner sur l'importance des opérations exécutées dans ces conditions et chercher à en évaluer le montant approximatif.

D'autre part, il y a lieu de procéder à un examen approfondi des factures des fournisseurs ; certaines, en effet, peuvent concerner des dépenses personnelles du chef d'entreprise ou des frais de premier établissement, ou des achats de matériel qui ne doivent être amortis que dans un délai plus ou moins long.

Si on soupçonne que quelques factures peuvent avoir été égarées il faut procéder à des recherches en gare, à diverses époques de l'année, et s'assurer qu'aux arrivages relevés correspondent bien des factures d'achats. Le même rapprochement entre les factures et les livres de l'octroi ou de l'administration des contributions indirectes peut donner d'utiles indications sur la valeur à attribuer aux chiffres relevés d'après les factures d'achats.

Cependant, le résultat obtenu en additionnant le montant des factures et celui des achats au comptant, ne doit pas être confondu avec le chiffre d'affaires. Beaucoup de commerçants dans leur déclaration faite pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices indus-

triels et commerciaux, commettent l'erreur d'inscrire le total de leurs achats au lieu de leur chiffre d'affaires : or, c'est en ajoutant au premier total le montant du bénéfice brut réalisé par le commerçant que l'on obtient le chiffre des ventes et que l'on peut calculer par suite le bénéfice imposable.

A défaut de factures d'achats, un commerçant pourra, au moins, indiquer le *montant de sa recette journalière.*

Le chiffre qu'il donne est facilement contrôlable, d'après l'importance de la maison de commerce ou d'après sa situation. Par exemple, dans un restaurant il est facile de s'assurer du nombre des repas qui sont servis journellement, en tenant compte de l'importance du personnel employé, de la quantité des places disponibles, et des éléments susceptibles, à certains jours, d'augmenter le total des clients ; marchés, fêtes.

Mais le chiffre d'affaires calculé dans ces conditions, est beaucoup trop approximatif et il faut s'assurer de l'exactitude de cette évaluation : certains moyens doivent être employés dans ce but :

1° *Détermination d'après les recherches sur les quantités vendues.* — Des recherches sont utiles pour contrôler le chiffre d'affaires déclaré par un commerçant, mais elles sont indispensables *lorsqu'il n'existe pas le moindre élément d'évaluation, ou lorsqu'un chef d'entreprise refuse de présenter ses comptes.*

La nature et les procédés varient suivant les professions : la détermination des quantités vendues

pourra se faire en entier d'après *les arrivages en gare* (petite et grande vitesse), pour des petits commerçants uniquement ravitaillés par chemins de fer ; c'est ce qui se passe, le plus souvent, pour les épiciers, quincailliers des villes de province. Il faudra parfois consulter les registres d'entrée des octrois ou les souches d'acquit à caution de l'administration des contributions indirectes ou les livres d'entrepôt de l'administration des douanes : ces documents serviront spécialement pour les marchands de vin.

Le livre des abattoirs indiquant pour chaque boucher le nombre de bêtes débitées chaque semaine permettront de déterminer sans peine la quantité vendue par un marchand boucher (registres à souches sur les taxes d'abattage).

En période de guerre où les cuirs du bétail bovins étaient réquisitionnés, les registres de l'Intendance fournissaient un moyen de contrôler le nombre d'animaux abattus.

Divers commerçants expédient la plupart des commandes qui leur sont faites sous forme de colis postaux, payables lors de la réception, et l'examen des *registres de l'administration des postes* peut servir à apprécier le chiffre d'affaires. Le relevé des marchés ou adjudications passés avec l'Etat, les départements, les communes, les hospices, etc., fera connaitre l'importance des travaux exécutés par les entrepreneurs des travaux publics ou la quantité des marchandises vendues par les fournisseurs.

De même les indications données par l'administration

des forêts sur les adjudications de coupes de bois peuvent aider à déterminer le chiffre d'affaires des marchands de bois en gros.

Ce ne sont pas les seules sources de renseignements auxquelles le contrôleur peut utilement avoir recours ; dans certains cas il est nécessaire de consulter les décisions de justice de paix, des tribunaux civils, des tribunaux de commerce : lorsqu'un commerçant est soupçonné d'avoir vendu en réalisant des bénéfices illicites, les *répertoires des tribunaux correctionnels* sont susceptibles de fixer l'opinion du vérificateur.

Ces modes de recherches ne permettent pas, dans beaucoup de cas, d'arriver à une précision absolue. Il est parfois nécessaire d'évaluer le chiffre d'affaires d'une façon encore plus approximative, lorsqu'un chef d'entreprise se refuse à fournir la moindre indication et que les recherches faites ne donnent pas de résultats.

2° *Evaluation d'après les éléments essentiels de production.* — M. R. mécanicien à façon à S... refuse de présenter sa comptabilité au contrôleur M.; les renseignements que celui-ci peut recueillir sont incertains, mais il est reconnu que M. R. occupe chaque jour 16 ouvriers pendant 8 heures et que l'atelier renferme 6 fraiseuses, 7 perçeuses et 8 mortaiseuses sans cesse en fonction. Lors de la vérification des comptes de la maison de commerce J., l'agent M. a trouvé que les éléments de production étaient sensiblement les mêmes ; il en conclut que le chiffre d'affaires de M. R. doit être sensiblement analogue à

celui de la maison J et il établit la taxation d'après les mêmes bases pour les deux ateliers.

Ce procédé de détermination du chiffre d'affaires peut être généralisé dans toutes les entreprises où les les renseignements font défaut; les éléments essentiels de production pourront servir à apprécier l'importance de la maison comparativement à des maisons similaires. En général, tout ce qui fait apprécier l'importance d'une exploitation doit être utilisé lors de la recherche du chiffre d'affaires. Et l'on doit envisager les éléments de production d'après les mêmes principes qu'en matière de patente pour l'imposition au droit fixe et au droit proportionnel : c'est ainsi que le nombre des fours dans une fonderie ou des cylindres dans un moulin, la moyenne du personnel occupé dans un grand magasin, ou dans une usine, la valeur locative des locaux occupés, seront autant d'indications qui guideront dans le choix des termes de comparaison.

On calculera de même les résultats obtenus par une entreprise de mode ou de couture, d'après le nombre des ouvrières employées à la fabrication et on établira une comparaison entre deux maisons d'épicerie occupant une même quantité de livreurs à domicile etc.

Evidemment une évaluation d'après tous ces procédés aléatoires, n'est pas toujours suffisante, et lorsqu'un chiffre d'affaires, ainsi calculé, doit servir à taxer un contribuable, l'imposition, ainsi établie, sera parfois un peu erronée. Mais si, de ce fait, un chef d'entreprise ou un commerçant se trouve surtaxé, il

lui appartiendra d'apporter devant la juridiction compétente, tous les éléments de contrôle susceptibles de prouver son bon droit : c'est en effet par suite de la négligence dans la tenue de ses livres de commerce, que l'administration aura dû avoir recours à une évaluation seulement approximative des résultats de sa maison.

§ III. — Principes généraux à la détermination des coefficients.

La loi du 31 juillet 1917 remplaçant la contribution des patentes par un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles, a prévu que l'évaluation des bénéfices imposables pouvait être effectuée de deux manières différentes : soit au moyen de renseignements communiqués par les contribuables qui feront la déclaration de leurs bénéfices, soit par application au chiffre d'affaires réalisé de coefficients appropriés. Une commission instituée au ministère des finances fut chargée, après le vote de la loi de 1917, de déterminer les coefficients applicables au chiffre d'affaires, pour chaque nature de profession.

Pour établir un tableau des professions imposables remplaçant les quelques 2000 rubriques de l'ancien tarif des patentes et parvenir à la détermination de coefficients applicables à toutes les catégories de contribuables soumis au nouvel impôt, la commission devait porter son enquête sur l'ensemble de l'activité commerciale et industrielle du pays et recueillir dans toute la France des renseignements auprès des cham-

bres syndicales, des unions de syndicats ou des divers groupements intéressés.

A) *Période envisagée.* Le rapport moyen du chiffre d'affaires aux bénéfices est nécessairement variable suivant les années et ne pouvait être utilement recherché qu'en envisageant les résultats d'une période plus ou moins longue.

La commission, pour établir ces coefficients, a tenu compte du chiffre d'affaires et des bénéfices des trois années précédentes 1917, 1918 et 1919, destinés à servir de base à l'impôt pour les années 1918, 1919 et 1920. L'art. 6 de la loi, prévoit, en effet, que tous les trois ans, la commission devra procéder à la révision des coefficients. La commission s'est efforcée d'envisager tout à la fois :

1° *La période antérieure à la guerre.*

2° *Les modifications essentielles survenues depuis lors, dans les résultats obtenus par chaque profession.*

3° *Les éventualités les plus immédiates susceptibles d'être prises en considération pour la première période triennale d'application de la loi.* Elle devait chercher ainsi à établir des coefficients qui puissent représenter la proportion moyenne des bénéfices réalisés pendant la période d'imposition.

B) *Coefficient minimum et maximum.* Pour chaque catégorie de professions, la Commission a établi soit un *coefficient unique*, soit un *coefficient maximum et un coefficient minimum.* Pour la première

expérience du nouveau système fiscal c'est-à-dire pour la première époque triennale pour laquelle ces coefficients devaient être applicables, à savoir les années 1918, 1919 et 1920, elle a préféré choisir *deux coefficients* en raison de la diversité que pouvaient présenter pour une même profession des bénéfices obtenus suivant les années et les établissements : le coefficient minimum et maximum applicable à chaque profession était considéré comme la limite du rendement normal moyen de chaque profession.

En ce qui concerne la fixation de ce coefficient minimum, on a estimé que le bénéfice d'une entreprise doit laisser à l'exploitant, après paiement de tous les frais généraux et amortissements habituels, *un profit suffisant pour assurer une rémunération légitime de son travail et un intérêt à son capital engagé dans l'entreprise.* En principe, la commission s'est toujours basée sur la proposition que représentent, dans le chiffre d'affaires, *l'intérêt du capital et la rémunération du chef d'entreprise.*

Ce rapport est extrêmement variable suivant la nature de l'entreprise et c'est ce qui explique les grandes différences que présentent les coefficients pour les divers genres de commerces et d'industries. Ces coefficients seront d'autant plus élevés que la nature de l'entreprise exigera l'immobilisation d'un capital proportionnellement plus important et que la rémunération du chef d'entreprise représentera une part plus grande dans le total du chiffre d'affaires.

1° Cette relation du capital avec le chiffre d'affai-

res et son influence sur la fixation des coefficients peut être facilement appréciée par quelques exemples : ainsi si l'on envisage la situation d'une entreprise dont le chiffre d'affaires est égal au capital, et que l'on suppose que le capital engagé soit de 6 o/o, un coefficient minimum de six sera nécessaire pour représenter uniquement la rémunération de ce capital. Par contre des commerçants en gros qui réalisent un chiffre d'affaires proportionnellement élevé par rapport à un capital peu imposant, pourront avoir un coefficient minimum plus faible par le fait qu'ils n'auront à prélever sur leurs opérations qu'une somme moindre pour rémunérer leurs capitaux.

2° Pour la détermination des coefficients applicables aux différentes professions, il n'est pas moins nécessaire aussi d'estimer la part *que pouvaient représenter normalement dans le chiffre d'affaires les appointements du chef d'entreprise.*

Ainsi pour les entreprises qui doivent comprendre dans leur chiffre d'affaires la valeur des matières premières, des frais généraux élevés et l'intérêt des capitaux importants, la rémunération du chef d'entreprise peut présenter une somme assez faible, d'autant plus faible qu'il s'agira d'une entreprise réalisant un chiffre d'affaires plus considérable.

Dans d'autres exploitations, telles que les industries à façon, le total du chiffre d'affaires sera moins élevé et par là même, la part rémunératrice du chef d'entreprise y sera proportionnellement plus forte.

Enfin, certaines entreprises n'ont à prévoir ni em-

ploi de matières premières, ni frais généraux, tel le cas, par exemple des courtiers et des agents d'affaires : la rémunération personnelle de l'exploitant représentera alors une part prépondérante dans le total du chiffre d'affaires.

Ainsi d'une manière générale *les coefficients seront d'autant plus élevés que la rétribution personnelle de l'exploitant représentera, dans l'entreprise considérée, une part proportionnellement plus importante du chiffre d'affaires total.*

Tous ces coefficients, fixés par la commission, devront être établis de telle manière qu'ils puissent permettre d'apprécier, au minimum, la part des bénéfices représentés par la rémunération du capital et du travail de l'exploitant. Entre le minimum et le maximum, il est conservé un écart assez large pour que la moyenne comprise entre ces deux chiffres puisse s'appliquer à la généralité des professions de chaque spécialité fonctionnant normalement.

C) *Etablissement du tableau des coefficients.* Le coefficient, dont l'application du chiffre d'affaires, doit, dans chaque profession, faire ressortir le bénéfice imposable, est déterminé d'après les indications résultant d'un tableau général des coefficients établi par une commission instituée au Ministère des finances composée elle-même de magistrats, de fonctionnaires, de représentants des organisations syndicales et des divers commerces et industries.

Ces coefficients, nous l'avons déjà vu, sont arrêtés pour une *période de trois ans*, mais peuvent être revi-

sés à toute époque dans le courant de chaque époque triennale.

Ce tableau des coefficients a remplacé l'ancienne nomenclature des patentes (telle qu'elle avait été instituée par la loi de 1880) ancienne contribution dont les quatre tableaux étaient uniquement établis par ordre alphabétique et comprenaient un grand nombre de dénominations tombées en désuétude, renfermant en même temps un certain nombre de professions non commerciales qui ne rentrent plus dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ce tableau a été établi par groupes de professions, suivant une classification qui se réfère à la nomenclature des industries et professions dressée par le service de la statistique générale de la France, lors du recensement de la population.

Parmi tous ces groupes de professions, certaines distinctions admises dans la pratique des affaires et conformes à l'ancienne jurisprudence des patentes, ont été faites entre le marchand en gros par exemple qui est celui qui vend à d'autres marchands et le marchand en détail, qui est celui qui vend au consommateur.

Il a fallu considérer, très spécialement, le métier d'artisan et d'artisan façonnier en raison des conditions très particulières où s'exercent des professions par rapport aux industries similaires.

On admet que sont seuls considérés comme artisans ceux qui exercent à leurs risques et périls une industrie manuelle, travaillant eux-mêmes comme ouvriers

en général avec des matières premières lui appartenant et n'employant pas plus de cinq personnes (membres de la famille, ouvriers adultes et apprentis).

En effet, dans le chiffre d'affaires de l'artisan travaillant lui-même comme ouvrier, la partie représentée par le revenu du travail est prépondérante et le bénéfice personnel est par là plus élevé, variant en raison des frais de main-d'œuvre et des personnes employées. Dès que l'exploitant ne se consacre plus lui-même au travail manuel, il n'y a plus lieu de le distinguer de l'industriel exerçant normalement, et les coefficients pour l'ensemble de la profession demeurent applicables.

Comme le pourcentage des bénéfices de tous ces artisans façonniers ou non est à peu près constant il n'a été adopté pour l'ensemble des professions qu'un seul groupe de coefficients.

D'autres entreprises réunissent sous une même direction plusieurs professions ou plusieurs branches de professions différentes, telle dans l'industrie textile, l'exploitation de filature et de tissage, entreprises bien différentes. Pour toutes ces exploitations dont l'activité embrasse plusieurs spécialités dans une même industrie, il n'a pu être établi de coefficients spéciaux, bien que le tableau des coefficients comprenne des rubriques répondant à la situation d'exploitations occupant plusieurs branches commerciales ou industrielles.

La commission a estimé que pour toutes ces branches de commerce ou d'industrie il devait être appli-

qué un coefficient approprié au chiffre d'affaires réalisé dans chacune de ces branches.

D) Choix des coefficients et application d'un pourcentage pour la détermination du bénéfice imposable.

Le contrôleur prend d'abord connaissance du chiffre d'affaires qui lui a été communiqué par le contribuable. Selon que pour la profession exercée par le contribuable il a été établi un coefficient unique ou un coefficient minimum et maximum, le contrôleur applique soit le coefficient indiqué sur le tableau, soit un coefficient choisi entre les limites fixées, en tenant compte des conditions de fonctionnement de l'entreprise, qui lui rendront plus équitable le choix des coefficients.

Dans l'application de ces coefficients, l'écart qui existe entre le minimum et le maximum, doit permettre au contrôleur de tenir compte, sous la réserve de cas exceptionnels, tels qu'époque de crise ou de prospérité exceptionnelles, de circonstances susceptibles d'influer sur la productivité des différentes entreprises.

En effet, si, en principe, on peut admettre que deux maisons de commerce obtiennent le même pourcentage brut dans une même région c'est-à-dire que la même relation existe pour elles entre le bénéfice brut obtenu et le chiffre d'affaires réalisé (par bénéfice brut, il faut entendre le prix de vente diminué du prix d'achat des marchandises), il convient toutefois d'observer que certaines conditions spéciales d'exploi-

tation peuvent assez fréquemment venir modifier le résultat obtenu. Des disponibilités importantes permettent parfois à des chefs d'entreprise de constituer en période de hausse, des stocks qu'ils réalisent en temps opportun, alors que leurs concurrents n'ont pas pu profiter des mêmes avantages. Dans l'industrie, le perfectionnement de l'outillage est un des principaux facteurs de l'accroissement du taux des bénéfices réalisés ; ainsi pour deux industries métallurgiques, les chiffres des bénéfices réalisés et par suite le chiffre des coefficients à appliquer peuvent varier suivant que les établissements sont ou non producteurs des matières premières, ou qu'ils les transforment eux-mêmes, ou qu'ils achètent les produits à tel ou tel stade de transformation du métal.

Les résultats obtenus peuvent être aussi très différents suivant que les industries d'un même groupe travaillent en pleine entente ou sont en lutte pour la vente de leurs produits : c'est ici qu'intervient cette influence de la concurrence, si essentielle dans la fixation des prix et particulièrement importante dans les affaires d'exportation.

Le succès d'une entreprise ou le chiffre de ses bénéfices peut aussi dépendre des qualités personnelles de l'exploitant, du genre de sa clientèle ainsi que de la situation de son établissement ; il dépendra aussi dans l'industrie des procédés de fabrication et même du cours des matières premières. Dans le commerce, une maison créée depuis longtemps, trouvera auprès

de ses fournisseurs attitrés des prix de faveur, et pourra obtenir de ce fait un meilleur rendement.

Toutes ces circonstances qui sont de nature à faire varier dans une entreprise ou des entreprises similaires, l'importance des bénéfices réalisés seront d'un secours très précieux pour le contrôleur dans le choix et l'application des coefficients. S'il estime que le bénéfice imposable doit être calculé d'après un coefficient inférieur au chiffre unique ou au minimum fixé par la commission, il peut demander l'application d'un coefficient moins élevé à la condition de fournir les justifications nécessaires.

Il peut arriver en effet qu'un industriel ou un commerçant par suite de circonstances exceptionnelles, telles que pertes éprouvées par suite de grèves, d'accidents, de créances irrecouvrables, aura vu son entreprise ou sa maison de commerce mise dans un état d'infériorité notoire tel que ses bénéfices soient réduits presque à néant, ou même soient complétement inexistants. Il est alors en droit de demander au contrôleur la mise en application d'un coefficient inférieur au minimum fixé par la loi. Dans le cas où le contribuable apporte des preuves qu'il n'a réalisé aucun bénéfice, il ne sera passible d'aucun impôt sur les revenus de son exploitation.

Le contrôleur peut être à même de savoir que le rapport du bénéfice réel avec le chiffre d'affaires est supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum arrêté pour la profession envisagée ; il peut

faire usage d'un coefficient plus élevé, sous réserve de prouver, en cas de contestation, que ce coefficient n'est pas exagéré : soit le cas, par exemple, d'une maison de commerce qui lui aura refusé de présenter sa comptabilité. Le vérificateur pourra, sans crainte, appliquer au chiffre d'affaires déterminé par ses recherches, le coefficient maximum trouvé par lui dans les entreprises de même nature dont le bénéfice réel est déjà connu et auquel il a déjà été appliqué un pourcentage : le refus de présenter ses livres est en effet motivé le plus souvent chez le commerçant par le désir de dissimuler des résultats importants. Le contrôleur sera même parfois amené à dépasser le coefficient le plus élevé prévu au Journal Officiel ; mais comme nous venons de le dire, il n'aura qu'à justifier la nécessité d'appliquer un tel pourcentage en citant des termes de comparaison.

La mauvaise foi d'un contribuable ne doit pas être encouragée par des taxations trop faibles, et seule un imposition au tarif fort, amènera un commerçant récalcitrant à consentir plus volontiers à l'application de la loi.

L'impôt a ainsi perdu le *caractère forfaitaire* qu'il avait sous le régime de la patente et il doit donc, de toute manière, se modeler sur les bénéfices nets et rester toujours proportionnel aux produits nets effectivement réalisés.

Mais de toute façon le contrôleur, après avoir fait le choix du coefficient applicable au chiffre d'affaires,

calculera le bénéfice imposable *en multipliant ce chiffre d'affaires par le coefficient* qu'il a retenu. Il devra communiquer l'évaluation obtenue au contribuable intéressé. Cette évaluation comprendra le bénéfice calculé par lui et le coefficient qu'il a appliqué. Dans le délai de vingt jours à dater de la réception de cette communication, le contribuable a la faculté de présenter les observations par écrit ou verbalement, tant au sujet du chiffre d'affaires ayant servi de base au calcul que du coefficient appliqué.

§ IV. Recouvrement de l'impôt. – Ses formes ordinaires.

Alors que les impôts directs sont exigibles par douzièmes ou par fractions égales correspondant au nombre de mois restant à courir à partir de l'émission des rôles, en matière d'impôts sur les revenus, les contribuables peuvent se libérer *en trois fois seulement* par versements mensuels dont le premier doit être effectué avant la fin du mois suivant celui de la publication des rôles (loi du 31 Décembre 1918, art. 13); ce mode de paiement est dû à l'émission tardive des rôles de l'espèce.

L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme d'ailleurs tous les impôts cédulaires, est établi et mis en recouvrement dans l'année à laquelle il se rapporte. Il est immédiatement exigible, en cas de dissolution de société, faillite, liquidation judiciaire.

Les omissions totales ou partielles des droits peuvent être réparées six ans après le 1er Janvier de l'an-

née de l'imposition: le délai est donc de 5 ans pour les suppléments d'impositions. (loi du 31 juillet 1917).

Privilège du trésor. — Le privilège du trésor, en matière d'impôts cédulaires, s'exerce pendant *deux ans* sur tous les meubles appartenant aux redevables ; ce privilège prime tous les autres privilèges à l'exception du privilège pour frais de justice engagés par un créancier.

Par exception, le privilège du Trésor, en matière d'impôt sur les bénéfices de guerre s'exerce sur tous les biens meubles et immeubles ; la durée de ce privilège est de 15 ans à dater du jour de la publication du rôle.

§ V. Contentieux de l'impôt. — Réclamations relatives à l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

1° *Bénéfices réels pris comme base d'imposition.*

Tous les contribuables qui désirent être imposés d'après leurs bénéfices réels, ont le droit, après la publication du rôle, d'adresser un recours aux tribunaux administratifs, s'ils ont une réclamation à faire au sujet de la base d'imposition fixée par le contrôleur.

Le plus souvent les réclamations faites par les contribuables relatives à l'assiette de l'impôt sont dûes à une imposition à tort ou une surtaxe en matière d'impôt : elles consistent alors en des demandes *en décharge ou réduction d'impôt.* Ces réclamations qui

sont généralement fondées sur un droit, doivent être présentées *dans le délai de 3 mois* et déposées dans le même temps dans les bureaux de la sous-préfecture ou de la préfecture suivant le cas ; ce délai est donc le même qu'en matière d'anciennes contributions. Il court toujours à partir de la publication des rôles, ou si les réclamations sont motivées par des évènements survenus postérieurement à la formation des rôles, à partir de ces évènements.

Mais la seule différence entre les anciens impôts et les impôts cédulaires est que les décisions prononcées par les tribunaux compétents et les litiges sont jugés *en audience non publique* ; ils ne sont *jamais soumis à l'avis du maire ou des répartiteurs.*

Les réclamations présentées par les contribuables qui prétendent que leurs droits ont été méconnus, sont jugées par le Conseil de Préfecture et dans les deux mois de la notification, les arrêtés du Conseil de Préfecture peuvent faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'Etat, formé soit par le réclamant, soit par l'administration, suivant le cas.

Devant la juridiction contentieuse, qui est le Conseil de Préfecture et au second degré le Conseil d'Etat, *c'est à l'administration* qu'il appartient, en cas de contestation, *de démontrer les exactitudes des impositions établies*, lorsque les contribuables ont fourni, comme la loi leur en fait une obligation, tous les éclaircissements qui leur ont été demandés.

Mais dans l'hypothèse contraire, les contribuables ont la charge de prouver l'exagération de la contri-

bution qui leur est réclamée, en apportant les justifications qu'ils se seront abstenus ou qu'ils ont refusé de produire antérieurement.

2°) *Chiffre d'affaires pris comme base d'imposition.*

Tout commerçant ou industriel dont les bénéfices ont été évalués d'après leur chiffre d'affaires, ont le même droit de réclamation après la publication du rôle.

Lorsqu'il s'agit de réclamations portées devant la juridiction contentieuse concernant le montant du chiffre d'affaires, la charge de la preuve, ainsi que nous venons de l'expliquer au sujet des contestations relatives au chiffre du bénéfice réel, incombe à l'Administration ou au réclamant selon que ce dernier a produit ou non les justifications que la loi l'astreint à fournir.

Si la contestation a trait à la fixation du coefficient, la situation respective des parties en présence diffère suivant que l'administration entend maintenir un coefficient supérieur au coefficient unique ou au coefficient maximum fixé par la Commission, ou bien que le contribuable prétend à l'application d'un coefficient inférieur au coefficient unique ou au coefficient minimum, ou bien enfin, ce qui est le cas habituel, que le différend porte sur le choix d'un coefficient compris entre les limites du coefficient maximum et du coefficient minimum.

Dans la première hypothèse, la charge de la preuve revient à l'Administration, et dans la seconde au contribuable ; dans la troisième, il appartient au Tribu-

nal administratif d'apprécier la valeur des arguments invoqués de part et d'autres pour fixer le coefficient contesté.

3°) *Mesures propres aux impôts cédulaires.*

On peut en citer les principales qui sont les suivantes :

1· Nul n'est autorisé à se faire délivrer des extraits des rôles si ce n'est en ce qui touche ses propres cotisations.

2· Les avis de toute nature doivent circuler sous enveloppe fermée.

3· Toute personne intervenant en raison de ses fonctions dans l'établissement, la perception ou le contentieux des impôts cédulaires est astreinte à cet égard, *au secret professionnel*, sous peine des sanctions prévues à l'article 378 du Code pénal.

4° *Loi du 31 juillet 1920* : en aucun cas, les administrations de l'Etat, des départements, des communes, ainsi que les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ne pourront opposer le secret professionnel aux agents de l'administration des Finances qui leur demanderont communication des documents de service qu'elles détiennent. Dans le cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, celle-ci devra donner connaissance à l'administration des finances de toutes les indications qu'elle pourrait recueillir de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale.

§ VI. Rendement de l'impôt.

En 1920, les impôts directs prélevés sur le commerce et l'industrie se sont élevés à 1.336.500.000 francs (Journal officiel 3 septembre).

Le Journal Officiel du 13 octobre 1921 nous fournit une statistique extrêmement intéressante : c'est la statistique du rendement des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu à la date du 30 septembre dernier.

Selon cette statistique, il a été émis en 1920 pour 1.306.864.200 francs de rôles, au titre des années 1916, 1917, 1918, 1919 et 1920 ; le total des rôles émis au titre d'impôts cédulaires, s'élève pour cette année à 566.473.200 francs de rôles dont 456.926.000 francs pour l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux.

Là dessus, il n'est rentré à l'heure actuelle dans les coffres du Trésor que 988.846.000 francs, soit un déficit d'environ 318 millions de francs.

Quant aux résultats de 1921, ils ont été les suivants : il a été émis, en effet, cette année, pour 1.845.615.500 francs de rôles toujours au titre des années 1916, 1917, 1918, 1919, 1920 et au titre de 1921. Là dessus, il n'a été payé par les contribuables que la somme de 377.207.500 francs, soit un déficit de 1468 millions.

Mais dans la même statistique, on relève que les rôles

émis en 1921 au titre cédulaire des bénéfices agricoles ne s'élèvent qu'à 16.821.300 francs, tandis que les rôles émis au titre des bénéfices industriels s'élèvent à 573.689.100 francs (811 millions au titre d'impôts cédulaires.)

Il faut croire, si on prend ces chiffres à la lettre, que les bénéfices de l'agriculture en France sont infinitésimaux, tandis que les bénéfices de l'industrie leur sont 350 fois supérieurs.

Il est d'ailleurs un fait incontestable, si nous examinons le tableau des rôles émis et recouvrés en 1920 et 1921, c'est que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux au titre d'impôt cédulaire est aujourd'hui un des impôts directs qui rapporte le plus au trésor, ne serait-ce que par cette tendance, toujours plus marquée, surtout depuis ces dernières années, à une augmentation très sensible du chiffre de son rendement annuel.

§ VII. — Calcul de l'impôt.

L'impôt est calculé de la façon suivante : la portion de bénéfices imposables ne dépassant pas 1500 francs est comptée seulement pour 1/4 c'est-à-dire 375 frs. La portion comprise entre 1500 frs. et 5000 frs. est imposée pour la moitié et le surplus pour son intégralité. Au total des sommes obtenues, il est appliqué depuis la loi du 25 juin 1920 un taux de 8 % (auparavant 4,50 %).

A) *Réduction d'impôt pour charges de famille.* Tout industriel ou commerçant qui est inscrit au rôle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, a droit en vertu de la loi du *26 Juin 1920*, à une réduction d'après le nombre des personnes à sa charge, réduction qui ne porte que sur la part de l'Etat. Elle est calculée de la manière suivante, défalcation faite des déductions pour situation et charges de famille prévues par l'article 12 de la loi du 15 Juillet 1914:

1° pour les revenus inférieurs à 10.000 francs :
7,50 °/₀ par personne jusqu'à la 2e.
15 °/₀ pour chaque personne à partir de la 3e.

2° pour les revenus inférieurs à 10.000 francs :
5 °/₀ par personne pour les 3 premières.
10 °/₀ par personne pour les autres à partir de la 4e.

Le montant total de la réduction ne peut dépasser 2000 fr. par personne à la charge du contribuable.

Par personnes à la charge, à condition que celles-ci n'aient pas de revenus distincts du contribuable imposé, il faut entendre ici :

1· Les *ascendants* âgés de plus de 70 ans, ou infirmes ainsi que les veuves de 60 ans vivant sous le toit de leur fils ou de leur fille exclusivement ;

2· Les *descendants* âgés de moins de 21 ans ou infirmes ;

Cette réduction pour charges de famille est d'ailleurs commune à tous les impôts cédulaires.

B) *Exemptions.* Il y a des exceptions à cette règle générale de taxation en faveur de plusieurs catégories de contribuables, à savoir :

1· Les artisans travaillant chez eux ou chez des particuliers sans compagnon ou apprenti, qu'ils travaillent à façon ou pour leur compte avec des matières leur appartenant ;

2· Les artisans travaillant en chambre avec un apprenti de moins de 16 ans ;

3· Les veuves de ces artisans qui exercent la même profession qu'exerçait antérieurement leur mari ;

4· Les pêcheurs ;

5· Les personnes vendant en ambulance dans les rues.

Parmi ces contribuables, tous ceux dont le bénéfice n'excède pas 1.500 francs jouissent d'une exemption complète et si leur bénéfice est supérieur à 1.500 frs. la base d'imposition fixée au 1/4 n'est pas comptée ; ils ne sont donc plus imposables qu'à partir de 3.000 francs.

6· Les contribuables des régions libérées. Ils disposent de certains avantages, grâce à la loi récente du 16 juillet 1921 qui les a exonérés complètement pour l'année 1919 de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, (et en général de tous les autres impôts cédulaires, créés par la loi du 31 juillet 1917 ainsi que de l'impôt général sur le revenu).

D'autre part, par mesure transitoire, l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, (de même que les autres impôts cédulaires), dû au titre des années 1920 à 1923 par ces mêmes contribuables, doit être établi en majorant de 100 °/₀ pour 1920, de 75 °/₀ pour 1921, de 50 °/₀ pour 1922 et de 25 °/₀ pour 1923, le montant des exemptions totales ainsi que les limites des déductions partielles applicables pour le calcul de l'impôt.

CHAPITRE IV

Mesures d'application de l'impôt

A. — Recherche des entreprises imposables

Les professions industrielles et commerciales sont presque toujours exercées d'une manière ostensible et le recensement des entreprises dont les bénéfices sont soumis à l'impôt ne soulève pas en général de difficultés particulières.

Mais il ne faut pas oublier que l'existence d'un établissement industriel ou commercial n'implique pas que l'exploitant doit être asssujetti au lieu même où cet établissement est situé, puisque c'est au siège de la direction de l'entreprise ou à défaut au siège de l'établissement principal que tous les bénéfices réalisés par l'exploitant doivent être cotisés.

Le contrôleur aura donc à s'assurer avant d'établir une imposition qu'il se trouve en présence du siège de l'entreprise ou du principal établissement du contribuable.

B. — Etablissement des impositions

1°) *Sociétés obligatoirement imposables d'après le montant de leurs bénéfices réels. — Les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions*, obligatoirement assujetties à l'impôt d'après le montant de leurs bénéfices réels sont tenues par les dispositions de *la loi du 24 Juillet 1867* de déposer au greffe de la justice de paix et du tribunal de commerce des localités où elles possèdent des établissements, *un double de leur acte de constitution* ; sur tous les actes de ces sociétés, la dénomination sociale doit être toujours, en vertu de la loi, accompagnée de la mention « société anonyme » ou « société en commandite par actions », suivant le cas.

Toutes ces sociétés ne sont obligées de remettre spontanément aucune déclaration au contrôleur : ce sera donc à celui-ci de demander des renseignements et de procéder aux investigations nécessaires pour déterminer le bénéfice net qui servira de base à leur imposition.

Les éléments qui servent à déterminer le bénéfice net ne peuvent être tirés que de la comptabilité des entreprises.

D'après les données du compte profits et pertes et après examen des différents comptes, inventaires et bilans successifs, le contrôleur relève le produit brut de l'entreprise. Il compulse ensuite le montant des frais généraux, d'où il a le soin d'exclure les sommes qui y seraient indûment comprises ; il vérifie aussi les

amortissements, en tant qu'ils sont normaux et qu'ils ne constituent pas des réserves déguisées. Il dégage ainsi le bénéfice net, et après avoir déduit toutes les participations qui sont allouées à des tiers, il fixe le chiffre du bénéfice imposable.

2°) *Contribuables optant pour l'imposition d'après le bénéfice réel.* L'impôt n'est établi sur le bénéfice réel, pour les contribuables ayant la faculté d'opter entre ce mode de taxation et l'imposition sur le bénéfice évalué d'après le chiffre d'affaires, qu'en tant que les intéressés ont fait parvenir au contrôleur dans les trois premiers mois de l'année de l'imposition un résumé de leur compte de profits et pertes.

Le bénéfice servant de base à leur imposition est fixé, après examen de leur comptabilité, dans les mêmes conditions qu'à l'égard des sociétés anonymes et en commandite par actions.

3°) *Contribuables dont le bénéfice est évalué d'après le chiffre d'affaires.* Comme nous l'avons vu précédemment, le contrôleur n'aura pas à provoquer indistinctement la déclaration du chiffre d'affaires, de tous les contribuables qui ne se trouvent pas, soit en vertu des dispositions de la loi, soit de leur propre gré, taxés d'après leurs bénéfices réels.

Normalement, il n'aura pas recours à cette procédure pour les entreprises qui ne procurent notoirement que de faibles ou médiocres bénéfices, et dans ce cas là, il évaluera *d'office* le chiffre d'affaires d'après les signes extérieurs de l'importance des opérations

professionnelles et d'après les explications des intéressés. Des éléments d'évaluation lui seront en outre fournis, pour certaines professions par des renseignements que détiennent certaines administrations : (contributions indirectes, octrois, abattoirs).

Il pourra, de même s'abstenir de requérir une déclaration des industriels et commerçants qui se montreront disposés à lui fournir verbalement les indications nécessaires avec justifications à l'appui.

Aux contribuables à qui la déclaration du chiffre d'affaires a lieu d'être demandée, le contrôleur adresse un avis sous pli recommandé, en bien spécifiant, toutes les fois qu'une précision est utile à ce sujet, en quoi consiste le montant du chiffre d'affaires pour la profession envisagée.

Le contrôleur demande aux contribuables qui ont fait connaître leur chiffre d'affaires toutes les justifications qu'il croit utiles et il peut même réclamer la communication de certains documents comptables lui permettant de contrôler l'exactitude des renseignements fournis, mais seulement dans les limites marquées par la loi c'est-à-dire sans que le contribuable soit tenu de lui présenter une comptabilité régulière.

Si le contribuable préfère s'abstenir de faire une déclaration ou n'a pas donné de justifications suffisantes, l'évaluation de son chiffre d'affaires est faite sans exagération arbitraire, mais en évitant toute diminution préjudiciable au Trésor.

Le choix du coefficient applicable en chiffre d'affaires doit tendre à une évaluation aussi approchée que

possible du bénéfice obtenu. Le contrôleur fixe ce coefficient, en tenant compte à la fois des indications du tableau général des coefficients, arrêté par la commission, des pourcentages des bénéfices obtenus par des entreprises similaires dont le bénéfice réel est connu et des circonstances particulières de nature à accroître ou à restreindre les profits de l'entreprise (Voir chap. III, § III).

Il applique au chiffre d'affaires un coefficient unique ou variant entre un minimum et un maximum fixé par la loi. En l'absence de motifs susceptibles de déterminer le choix d'un coefficient entre le maximum et le minimum prévus par la loi, il est fait application d'un coefficient moyen.

Enfin, pour se conformer à la loi, qui lui prescrit de notifier au contribuable la base d'imposition qu'il prétend adopter, le contrôleur est tenu d'adresser à l'intéressé un avis et il n'arrête le chiffre du bénéfice imposable qu'après avoir reçu les observations du contribuable à l'expiration du délai de vingt jours ouvert à ce dernier pour les présenter.

CHAPITRE V

Déclaration des bénéfices

Tout contribuable exerçant une profession industrielle ou commerciale assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels ou commerciaux, doit faire la déclaration de ses bénéfices *dans les trois premiers mois de l'année*, avec l'indication des noms, prénoms, date et lieu de naissance de chacune des personnes à sa charge, avec le degré de parenté ;

Cette obligation n'intervient que dans le cas où le contribuable entend être imposé d'après *son bénéfice réel*, ou lorsque son chiffre d'affaires est supérieur à 50.000 frs. (V. Chap. III, § II).

Mais, comme nous l'avons déjà vu précédemment, si le contribuable n'a pas fait parvenir avant le 1er avril son compte de profits et pertes, *son bénéfice est alors évalué d'après son chiffre d'affaires* auquel le contrôleur applique un coeffient approprié : le contribuable ne devra alors faire une déclaration que lorsque le contrôleur l'aura invité, par lettre recommandée, à lui faire connaître son chiffre d'affaires dans un délai de *vingt jours*.

§ I. Des majorations d'impôt

A. *Refus de déclaration du chiffre d'affaires.* Si un contribuable régulièrement invité par le contrôleur à fournir le montant de son chiffre d'affaires (art. 32 loi 1917) s'est abstenu, l'impôt dont il est ensuite reconnu passible est majoré de 50 %.

Lorsqu'un contribuable dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs, n'a pas spontanément déclaré ce chiffre d'affaires avant le 1er avril, l'impôt dont il est redevable est majoré de 10 %. Si le même contribuable persiste à ne pas faire sa déclaration, malgré l'invitation qui lui est régulièrement adressée, l'impôt est majoré de moitié : cette seconde majoration ne se superpose pas à la première. (Journal Officiel 15 décembre 1921).

Cette majoration n'est cependant pas applicable, quand le contrôleur a déterminé d'office le chiffre d'affaires, sans avoir renouvelé à l'intéressé une demande par écrit, régulièrement prescrite par la loi.

B. *Déclarations inexactes.* Dans le cas où un contribuable a formulé par écrit des assertions inexactes relatives au résumé du compte de profits et pertes ou aux justifications qui lui ont été réclamées tant au sujet du chiffre de son bénéfice net que du montant de son chiffre d'affaires, il supporte *une majoration de droits égale à l'impôt afférent à la portion de bénéfice imposable qu'il a soustrait à la taxation,*

c'est-à-dire en termes plus brefs, que *l'impôt est doublé pour la portion de bénéfice qui a été dissimulée.* Mais cette majoration n'est applicable, que si la fraction du bénéfice dissimulé est supérieure à 1/10 du bénéfice total ou à la somme de 20.000 francs.

Toutes ces inexactitudes motivant un rehaussement des droits pour le contribuable ne doivent s'entendre que de celles qui autorisent à suspecter la sincérité du commerçant ou industriel imposé. Mais toutes les erreurs dues à une insuffisance de compréhension des dispositions légales ne suffisent pas à entraîner valablement l'application de la pénalité.

Mais comment un contrôleur vigilant pourra-t-il arriver à découvrir toutes les fraudes que peuvent renfermer toutes les déclarations inexactes d'un industriel ou d'un commerçant ?

Il devra, d'abord, pour avoir des renseignements précis sur la manière dont a été dirigée une entreprise ou une maison de commerce, essayer de connaître toutes les opérations commerciales et industrielles qu'elles ont pu effectuer dans l'année, et pour cela il devra avoir en main tous les principaux éléments utiles à la détermination du résultat de l'exploitation, dont les bénéfices devront être soumis à l'impôt.

Ces éléments, seuls les livres de commerce les lui fourniront et il est bon de connaître quels sont ces livres que tout bon commerçant ou chef d'entreprise doit posséder s'il veut être en règle avec la loi. Mais ceux-ci, bien qu'en apparence réguliers, peuvent souvent renfermer des erreurs que le contrôleur devra

être apte à découvrir et ce sera en vérifiant ces livres de commerce qu'il pourra mettre à jour les dissimulations que leur comptabilité supposée falsifiée pourrait contenir.

Cette étude fera l'objet de notre deuxième partie.

DEUXIÈME PARTIE

Recherche et contrôle des dissimulations de bénéfices imposables.

CHAPITRE I

Des livres de commerce en général

La loi impose aujourd'hui aux commerçants et aux industriels l'obligation de tenir certains livres, en sorte que, lors de la vérification de leur comptabilité particulière, nécessaire pour contrôler l'exactitude de leurs bénéfices déclarés, ces mêmes livres, prescrits par le législateur, se retrouveront toujours.

Ces livres de commerce dont la tenue est obligatoire sont les suivants :

1° *Le livre journal:* l'art. 8 stipule que « tout commerçant est tenu d'avoir un Livre Journal qui présente jour par jour, ses dettes actives et passives, les opérations de son commerce, négociations, accep-

tations ou endossements d'effets et généralement tout ce qu'il reçoit et paye, à quelque titre que ce soit, et qui énonce, mois par mois, les sommes employées à la dépense de sa maison. » Tout commerçant, en vertu du même article, « est tenu de mettre en liasse les lettres missives qu'il reçoit, et de copier sur un registre celles qu'il envoie. »

2° *Copie de lettres* : Livre sur lequel est inscrit le double de toutes les lettres expédiées, dans l'ordre chronologique, permettant de donner date certaine aux diverses correspondances.

3° *Livre des inventaires* : Livre présentant un inventaire des valeurs mobilières et immobilières ainsi que des dettes actives et passives, obligatoire pour tout chef d'entreprise. L'art. 34 de la loi du 23 Juillet 1867 étend cette obligation aux sociétés par actions. (1)

Ajoutons que le « Code de commerce » prescrit que le « Livre journal » et le « Livre des inventaires » seront parafés et visés une fois par an et seront tenus par ordre de dates, sans blancs, ni lacunes, ni transports en marge. (2)

L'art. 11 prévoit en outre que ces livres seront cotés, parafés et visés, soit par un juge du tribunal de commerce, soit par le maire ou adjoint dans la forme ordinaire et sans frais. Les commerçants sont tenus de conserver ces livres pendant 10 ans.

(1) Dalloz Comm. art. 9.
(2) Dalloz Comm. art. 10.

A côté de ces livres rendus obligatoires à tous les commerçants et industriels par le législateur, il en est d'autres non prescrits par la loi, mais ordinairement en usage.

En effet, il est un certain nombre de documents dont la tenue est indispensable dans une comptabilité bien organisée, et il en est d'autres qui sont nécessités par la nature du commerce.

1° « Le Grand Livre » — Le livre journal, présentant les opérations commerciales, dans l'ordre où elles se produisent, est peu utilisable lorsqu'on cherche à établir la situation d'un compte particulier ou à dresser l'inventaire. Il faudrait suivre en détail toutes les écritures du « Livre Journal » et en faire le dépouillement.

Le Grand Livre sert à récapituler, d'après leur nature, les écritures du Livre Journal, et présente, sous forme de tableau, la situation des divers comptes.

2° « Livres auxiliaires » — En outre, des registres spéciaux, de nombres et de dispositions variables suivant la nature des opérations effectuées, servent à enregistrer les transactions au fur et à mesure qu'elles se produisent. Il est fort difficile, en effet, dans une entreprise importante, d'utiliser un « Livre Journal » unique, pour y inscrire la totalité des écritures nécessitées par les diverses opérations effectuées. Les principaux de ces livres auxiliaires sont : Le livre de caisse, d'achats, de ventes, d'effets à recevoir.

Bien que le Code de commerce prescrive dans ses articles 8 et 9 la tenue obligatoire de certains livres,

beaucoup d'industries et de maisons de commerce ne peuvent présenter que des éléments rudimentaires de comptabilité et le vérificateur, c'est-à-dire celui qui devra faire un travail de recherche qui s'impose, lors du contrôle des bénéfices déclarés par de semblables entreprises, a dans ce cas l'obligation d'apprécier la valeur des différents documents qui lui seront soumis et de faire parmi eux un choix pour arriver à réunir les principaux éléments utiles à la détermination du résultat de l'exploitation.

Méthode de vérification des livres de commerce. — Préparation de la vérification.

Avant de se rendre chez un commerçant, tout vérificateur doit procéder à une étude approfondie du dossier appartenant à cet individu et préparer celui-ci en réunissant le plus grand nombre d'éléments d'appréciation. S'il apparaît que le commerçant tient une comptabilité régulière, le vérificateur a intérêt à demander communication des bilans, des comptes de pertes et profits et de la décomposition d'après leur nature, de tous les frais généraux.

Lorsqu'il doit vérifier une société il peut demander une copie des statuts qui renseigneront sur l'objet de l'entreprise, la date de clôture des exercices commerciaux, le montant des apports et la nature des comptes courants des associés.

S'il s'agit d'une société anonyme ou en commandite par actions, il peut réclamer un extrait des délibérations de la dernière assemblée.

D'autre part, il est presque nécessaire de se livrer à une enquête préalable sur les conditions dans lesquelles s'est développée l'entreprise et sur les augmentations d'immeubles récemment effectuées. De précieux renseignements sur les accroissements de fortunes réalisées par les chefs d'entreprises, peuvent être recueillis auprès de l'administration de l'enregistrement.

L'opinion publique peut, dans ce cas, être utilisée à titre d'indication ; mais elle est loin d'être infaillible et ne doit servir qu'à éveiller l'attention du vérificateur sans être pour lui un critérium de vérité.

Ensuite le vérificateur ne doit pas négliger les indications qui peuvent lui être fournies sur la valeur morale de la personne qu'il doit visiter.

Il importe, en effet, pour lui, de savoir rapidement si les comptes présentés par le commerçant offrent des garanties de sincérité. Des renseignements précieux seront ceux provenant des greffes de tribunaux où sont enregistrés les jugements pour spéculation sur les cours, pour hausse illicite, vente de produits de mauvaise qualité, etc.

CHAPITRE II

Etude des principaux procédés de dissimulation comment on les recherche

Considérations générales. Toute erreur commise volontairement dans la tenue des livres de commerce, dans l'intention de nuire aux tiers, et surtout d'éluder la loi, est une fraude.

La recherche de ces erreurs constitue pour le vérificateur un travail très délicat : la fraude est bien souvent, en effet, dissimulée avec le plus grand soin par son auteur et une longue habitude des recherches est souvent indispensable pour la découvrir.

Les falsifications commises visent soit à augmenter les résultats pour faire ressortir la situation de l'entreprise de manière plus avantageuse à l'égard des tiers, soit à diminuer les bénéfices réalisés en vue d'échapper à l'impôt.

La première espèce de fraudes se rencontre plutôt dans les sociétés anonymes dont les administrateurs désirent augmenter la valeur de réalisation des actions, ou distribuer des dividendes alors que les résultats de la gestion de l'entreprise ne le comporteraient

pas. Parfois aussi, le même genre de fraudes peut exister dans des maisons de commerce que le propriétaire cherche à céder à un prix plus élevé que la valeur réelle, en influençant l'acquéreur par l'importance des résultats obtenus.

Le deuxième mode de falsification apparaîtra dans les entreprises où des dirigeants peu scrupuleux désirent échapper aux lois fiscales par la dissimulation de leurs bénéfices. Cette fraude qui pourrait être pratiquée assez facilement dans une maison où l'exploitant est seul propriétaire est plus délicate à commettre dans une société, car elle nécessiterait la complicité des directeurs et comptables.

De nos jours les rehaussements apportés aux chiffres de déclarations faites en vue de l'assiette de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ainsi que de l'impôt sur les bénéfices de guerre peuvent provenir, d'une part, de la rectification d'interprétations erronées de la loi, et en particulier, de la découverte des fraudes commises dans le but d'échapper à l'impôt.

L'étude des procédés de dissimulation des bénéfices le plus généralement employés et des investigations auxquelles ils donnent lieu pour les découvrir, fait l'objet des indications qui vont suivre.

SECTION I

Contrôle préliminaire des livres

Depuis le vote des nouvelles lois fiscales, les maisons de commerce ont fait établir des comptabilités sans pouvoir présenter les pièces comptables obligatoires qui auraient pu servir de base aux écritures.

Lorsque le « livre journal » est paraf é et visé, la date du visa apposée sur la première page permet de savoir si la comptabilité a été créée après coup. Dans le cas contraire, l'aspect extérieur du livre, peu fatigué en général, est une présomption de la reconstitution récente des écritures. Dans cette hypothèse, le vérificateur doit réclamer les documents originaux, ayant servi à l'établissement des livres.

Parfois des comptabilités en désordre ou négligées depuis longtemps, ont été mises à jour d'une manière fantaisiste et ont servi à l'établissement de déclarations irrégulières. Les livres de commerce ont un aspect ancien, mais la différence d'encre, les contradictions entre les résultats des diverses années non justifiées par la marche de la maison de commerce, voilà surtout des preuves de nature à mettre en garde contre les données extraites de pareils documents. De même le refus de produire une partie de la comptabilité constitue une sérieuse présomption de fraude ; dans le cas par exemple où des dissimu-

lations ont été faites sur le compte des marchandises qui sont en magasin, il est impossible de vérifier l'inexactitude du chiffre des bénéfices réalisés si le chef d'entreprise prétend n'avoir pas de livres d'entrée ou de sortie des marchandises.

De même les relevés fournis par les Banques à la fin de chaque trimestre ont soit-disant été égarés ou détruits, afin que le vérificateur ne puisse se rendre compte des irrégularités commises dans l'établissement du compte des banques.

D'autre part, s'il existe des succursales, il importe de s'assurer que leur comptabilité est centralisée au siège social : c'est ainsi qu'on a découvert que, dans divers départements où il possédait des établissements, le chef d'une importante maison d'alimentation avait produit des déclarations distinctes, afin de profiter plusieurs fois des exonérations prévues par la loi.

Par contre, il a été constaté que deux entreprises, absolument différentes, comme exploitation et comme direction, avaient fusionné leurs bilans afin d'amortir les bénéfices réalisés par la première avec les pertes subies dans la deuxième.

SECTION II

Recherche des dissimulations

Le moyen le plus certain de la découverte des falsifications consiste pour le vérificateur à rechercher pour toutes les sommes qui lui paraissent douteuses, de quelles opérations elles résultent. Les écritures importantes doivent fixer principalement son attention et c'est en contrôlant l'origine des sommes les plus conséquentes que le vérificateur peut parvenir à se rendre compte de l'existence de ces fraudes.

Lorsque, par exemple, le compte « frais généraux » fera ressortir une augmentation anormale sur l'année précédente, il sera nécessaire de s'assurer que parmi les dépenses portées, il n'y a pas de paiements de fournitures destinées à l'usage particulier du commerçant ou des acquisitions de matériel et de mobilier ; et, pour cela, il faudra demander communication des factures d'achat d'après lesquelles il pourra se rendre compte de l'emploi des sommes passées par frais généraux.

Il importe donc d'agir avec méthode et le principe général auquel tout agent chargé de l'assiette de l'impôt devra s'astreindre, pour éviter les fraudes, sera de procéder à la vérification du chiffre d'affaires, ainsi qu'à la vérification du bénéfice brut et du bénéfice net.

§ I. — *Falsification du chiffre d'affaires.* Les bénéfices d'un industriel ou d'un commerçant peuvent être dissimulés d'abord en falsifiant le chiffre d'affaires. Il y a plusieurs manières de procéder à ce genre de fraude :

a) *Exagération du chiffre d'affaires.* Cette fraude a pour but d'augmenter le chiffre des bénéfices. Sa forme la plus simple consiste à inscrire en recettes, des ventes au comptant fictives et à verser en caisse des sommes correspondantes. Pour faire croire à une clientèle importante, un commerçant peut aussi ouvrir des comptes à des tiers avec lesquels il n'est pas en rapport d'affaires et solder ensuite des comptes avec ses deniers personnels. Le contrôle en est alors bien difficile et ce n'est que s'il existe des livres de commerce auxiliaires tels que livres de caisse, d'achat et de vente où sont inscrits les mouvements en quantité des marchandises en magasin, qu'il sera possible de découvrir les ventes fictives portées en recettes.

C'est surtout lors du contrôle de l'évaluation du bénéfice normal servant de base à la contribution des bénéfices de guerre que la recherche de ce genre de fraudes est intéressante à faire. Nous savons en effet que les bénéfices supplémentaires de guerre, profits réalisés par les commerçants et industriels ou les patentés d'avant guerre, sont déterminés par la différence entre le bénéfice net réalisé pendant chaque période d'imposition et le bénéfice normal correspon-

dant, celui-ci déterminé d'après la moyenne des bénéfices réalisés pendant les trois exercices antérieurs au 1er Août 1914, ou pendant la période qui a précédé cette date si elle est inférieure à cette durée. Or, si ce bénéfice normal a été surélevé, le bénéfice supplémentaire imposable est diminué d'autant nécessairement et il est donc très important pour le vérificateur de savoir si le chiffre de bénéfice normal déclaré par le contribuable n'a pas été augmenté par lui pour pouvoir échapper à une trop forte imposition résultant d'une diminution de ses bénéfices supplémentaires de guerre.

b) *Diminution du chiffre d'affaires.* Le chef d'entreprise qui ne fait pas figurer dans ses comptes certaines recettes, alors qu'il y inscrit toutes ses dépenses, diminue son bénéfice et par là peut tromper le fisc. Le moyen ordinairement employé consiste à omettre l'inscription de ventes au comptant et ne pas verser à la caisse les recettes correspondantes. Si les ventes au comptant sont assez importantes pour être enregistrées à part, il est commode de retirer chaque jour une somme fixe de la caisse et de ne porter en recettes que les espèces restant après ce prélèvement : de cette façon aucun excédent n'apparait et le commerçant sait exactement de combien il a falsifié son compte de ventes. La fraude peut même se produire sur les ventes à crédit : des livraisons importantes, faites à des clients sérieux ne figurent au compte de ces clients que pour une partie de leur valeur.

Certaines marchandises taxées à un certain prix par

le Ministère du Ravitaillement, avaient été de même vendues à des prix bien supérieurs au tarif officiellement arrêté. Pour y parvenir on débitait le client du prix de la taxe, en lui faisant verser de la main à la main le surplus du prix; il était, toutefois, généralement remis à l'acheteur une facture portant l'indication de la somme effectivement payée, mais sans mention de la nature ni de la quantité de marchandises vendues.

De telles fraudes il est difficile au vérificateur de les prouver et c'est surtout lorsqu'il trouvera des livres de magasin avec les entrées et les sorties de marchandises que l'agent chargé du contrôle des bénéfices commerciaux, essayera de se rendre compte de la disparition du produit de certaines ventes.

La nature de la profession exercée par un industriel ou un commerçant sera un moyen qui pourra servir à l'agent vérificateur pour diriger ses recherches. Il est, en effet, des professions où il est particulièrement facile de dissimuler certains profits et il sera certainement intéressant d'approfondir la technique d'un commerce pour pouvoir contrôler si des fraudes commises par certains chefs d'entreprises n'ont pas été employées dans des entreprises similaires.

Par exemple, les industries de transformation sont obligées dans leur travail, de sacrifier diverses quantités de matières premières; mais les résidus accumulés ne sont pas perdus et sont revendus parfois dans des conditions avantageuses. En effet, s'il est de notoriété publique que les usines à gaz font commerce de coke, il est utile de savoir que les tourneurs sur

métaux cèdent aux chiffonniers les déchets de fer, de cuivre, etc., que les fabricants de sabots ont d'importantes quantités de bois déchiqueté à revendre etc. Il est donc nécessaire de contrôler chez tout chef d'entreprise de transformation, si la vente des sous-produits à été bien portée en recettes.

Les diverses transactions faites sur des animaux ou sur des denrées agricoles, par des négociants qui sont aussi éleveurs ou producteurs, peuvent être l'objet de dissimulations toutes particulières. La loi ne considère pas, en effet, comme des revenus commerciaux les profits de la vente des produits du sol par les producteurs eux-mêmes. Le chef d'entreprise prétendra alors que la majeure partie de ses ventes a porté sur des animaux ou des denrées provenant de son exploitation personnelle, de façon à bénéficier de l'exonération sur la presque totalité des affaires qu'il a faites. C'est le cas qui peut se rencontrer chez des négociants en vins exploitants d'un domaine viticole, chez des marchands de bois possesseurs de forêts, chez des commerçants en bestiaux propriétaires de pâturages, chez des fabricants de beurre qui exploitent une ferme sur laquelle ils font de l'élevage, etc. Un examen approfondi de la comptabilité sera nécessaire dans tous ces cas, et en outre, des recherches auprès des administrations de l'octroi ou des gares pourront donner de précieuses indications.

Enfin tous les commerces où les ventes se font au comptant permettent des dissimulations faciles sur le chiffre d'affaires : dans certaines maisons (bazars,

pharmacies) où les ventes au comptant sont très importantes, il existe des appareils à enregistrement automatique, où les sommes versées à la caisse sont inscrites en même temps sur un ticket remis au client et sur un rouleau enregistreur qu'il suffit de totaliser le soir pour avoir le montant de la recette de la journée. L'examen des rouleaux enregistreurs, lorsqu'il est possible, permettrait de rapprocher le chiffre réellement encaissé de celui inscrit sur le livre des recettes commerciales. Toutefois la concordance des résultats ne prouve pas de façon absolue l'exactitude des chiffres d'affaires relevés, certaines ventes pouvant n'avoir pas été enregistrées à la caisse automatique.

Chez les négociants qui distribuent à leurs clients des primes pour toute acquisition atteignant un certain chiffre, chez les commerçants qui vendent des produits passibles de la taxe de luxe, ou qui tiennent des établissements qualifiés « établissements de luxe » où pour tout payement effectué, il est obligatoire de payer 10 % de taxe (Casinos, Grands Cafés), le montant des sommes versées est susceptible de donner d'utiles indications sur le chiffre d'affaires.

Lorsque des représentants de commerce sont payés à la commission ou que des chefs d'atelier reçoivent des primes de fabrication, proportionnelles à la valeur ou au nombre des produits fabriqués, le total des remises qu'ils peuvent avoir touchées est une base d'appréciation du chiffre d'affaires réalisé par le chef d'entreprise.

De même, certains industriels exécutent des marchés et la quantité des marchandises fournies est indiquée dans les clauses de l'adjudication. Divers commerçants expédient leurs produits par colis postaux contre remboursement.

Quelques négociants *font régler toutes leurs ventes par virement sur une banque où ils ont un compte-courant*. Tous ces marchés passés, tous les registres de l'administration des Postes, tous les comptes des banques devront donc être consultés soigneusement lors du contrôle du chiffre d'affaires.

§ II. — *Falsification du bénéfice brut*. Toute falsification du chiffre d'affaires influe sur le bénéfice brut, constitué par le prix de vente moins le prix d'achat ; mais il peut arriver que le bénéfice brut ait été lui-même falsifié et cette falsification peut porter sur divers éléments qui jouent dans le compte d'exploitation. Ce compte d'exploitation permet la détermination du bénéfice brut en déduisant du montant des ventes le montant des achats et en faisant état de la variation des stocks en magasin au cours de l'exercice. Il peut se présenter sous les formes variables mais en principe il doit porter à son crédit le chiffre d'affaires et la valeur du stock à la fin de l'exercice et à son débit la valeur du stock au début de l'exercice et le montant des achats ; s'il s'agit d'une industrie de fabrication ou de transformation il doit comprendre les dépenses de main d'œuvre ainsi que les divers frais qui viennent augmenter le prix de revient des produits fabriqués.

Ce compte d'exploitation dans une entreprise commerciale a généralement la disposition suivante :

Débit

Stock au début de l'exercice.....	6.431
Achats de l'exercice.....	85.377
Bénéfice brut	33.024
Total....	124.832

Crédit

Ventes de l'exercice.....	119.620
Stock fin d'exercice.....	5.212
Total....	124.832

Dans une entreprise industrielle, au contraire, on fera apparaître au compte d'exploitation, les divers frais de production tels que : main d'œuvre, matières premières consommées etc. D'autre part, lorsque, en plus des ventes, certains travaux ont été entrepris pour le compte des clients, le montant des travaux exécutés est inscrit au crédit du compte d'exploitation : le compte se présente alors sous la forme ci-contre :

Débit

Marchandises fabriquées, début exercice . .	3.630
Matières premières consommées.....	12.428
Main d'œuvre	22.624
Frais de fabrication	8.225
Bénéfice brut.....	12.071
Total.....	58.978

Crédit

Ventes de l'exercice.....	32.629
Travaux exécutés.....	19.508
Marchandises fabriquées fin exercice.....	6.841
Total.....	58.978

Certaines fraudes peuvent se produire sur les éléments du compte d'exploitation, précédemment désigné, et une des plus classiques, sinon la plus fréquente, sera la fausse évaluation des stocks. D'autre part les comptes d'achats, de main d'œuvre pourront avoir été majorés, les frais de fabrication avoir été aussi parfois exagérés.

a) *Evaluation des stocks en magasin.* Les résultats de l'inventaire des marchandises qui sont en magasin sont consignés sur le « Livre des Inventaires » : on trouve sur ce livre l'indication des quantités qui ont été soumises à l'inventaire et celle de leur prix d'estimation ; ces deux éléments peuvent être susceptibles de donner matière à des fraudes. En effet, un commerçant peut avoir sciemment négligé d'inventorier certaines marchandises ou ne pas avoir évalué les stocks au « Livre d'inventaire ».

Le contrôle de la quantité des stocks en magasin présente quelques difficultés : en effet les livres d'entrée et de sortie des marchandises, peuvent donner, lorsque leur tenue est régulière, de précieuses indications. La comparaison des achats et des ventes dans les derniers mois de l'exercice, nous permet, de découvrir, si les marchandises récemment achetées mais

qui n'ont pu être revendues, ont été distraites de l'inventaire.

D'ailleurs, lorsqu'un commerce se développe normalement, il existe généralement une relation constante entre le chiffre d'affaires et le stock en magasin, relation qui permettra de juger de la valeur des approvisionnements, dès qu'est connu le chiffre d'affaires : en effet, dans chaque catégorie de professions commerciales, on peut admettre que le jeu des affaires et des disponibilités oblige le commerçant à constituer des stocks d'importance égale à la moitié ou au double ou au triple du montant annuel des ventes. Cette proportion est variable avec la nature du commerce et la comparaison entre les chiffres des inventaires et les chiffres d'affaires des diverses années, dans une même exploitation, permet de découvrir la proportion constante dont nous avons parlé ci-dessus et si par hasard une variation brusque est relevée dans les rapports entre le chiffre d'inventaire et le chiffre d'affaires le vérificateur doit en chercher les motifs, car de tels changements peuvent cacher des fraudes très importantes.

L'examen des polices d'assurances est également très utile, car la comparaison entre les déclarations des stocks aux compagnies et les évaluations des inventaires fera souvent ressortir des discordances. Et lorsqu'une partie des marchandises aura disparu, soit au cours d'un sinistre, soit par suite d'un fait de guerre, la valeur des approvisionnements qui ont été détruits par de tels accidents, ne figurant plus parmi

les quantités en stock, il faudra s'assurer que le chef d'entreprise n'a pas oublié de porter dans un compte spécial la disparition de ces marchandises c'est-à-dire une créance d'égale valeur qu'il a contre la compagnie d'assurance. Si les stocks sont évalués inexactement le résultat des exercices correspondants peut en être faussé et cela permet aux commerçants de compenser le déficit d'années mauvaises par le bénéfice d'années meilleures ; pour éviter cette fausse évaluation de stocks en magasin et par suite celle des bénéfices commerciaux correspondants, il faudra faire un examen méticuleux de l'inventaire des marchandises et de même l'authenticité des inventaires devra toujours être contrôlée de près par un rapprochement très sérieux du « Livre d'inventaires » avec les écritures passées au « Livre journal » et au « Grand livre ».

b) *Contrôle des achats.* Un chef d'entreprise ou un commerçant peut, en diminuant le total de ses achats ou en augmentant le total de ses ventes, faire ressortir à la fin de l'année un résultat inexact dans le chiffre de ses bénéfices.

Et inversement, en augmentant le montant de ses achats, il peut diminuer la quotité du bénéfice qu'il a réalisé. Un commerçant ou un chef d'entreprise peut inscrire comme marchandises entrées dans les maisons de commerce des acquisitions personnelles, ou des dépenses d'entretien et de construction d'immeubles ou encore des achats de matériel et de machines. Parfois même, un négociant, acquitte sous

la rubrique d'achats commerciaux, des dettes contractées avant son entrée dans les affaires.

Le procédé le plus fréquent consiste à passer la même facture en double emploi au compte marchandises et à la faire figurer d'une part au débit de ce compte, d'autre part au débit du compte frais généraux. Parfois aussi des marchandises payées comptant sont inscrites aux livres de commerce pour des sommes supérieures à celles effectivement déboursées.

Dans tous les cas, la caisse étant mise d'accord avec les opérations fictives portées sur les livres de commerce, les balances ne font ressortir aucune erreur et il convient de *faire un pointage sérieux et méticuleux des factures avec le compte caisse et le compte marchandises*, si l'on veut rechercher les fraudes sur les comptes d'achats. Des renseignements utiles peuvent être fournis par les échéanciers où sont inscrites par le comptable les factures à payer, et par le dépouillement des souches des carnets d'effets à payer.

On peut citer comme exemple le cas du contrôleur X qui ayant observé dans la comptabilité de M. Z., marchand de fer, une diminution très brusque du pourcentage de ses bénéfices, décide de vérifier le compte d'achats. Tous les facturiers où sont classées les pièces justifiant les achats de marchandises lui sont communiqués. Le rapprochement auquel il se livre lui permet de constater qu'une fourniture de la Maison C portée le 17 octobre 1918 à la caisse et au compte mrrchandises pour la somme de 3.800 francs,

correspond d'après les factures à une acquisition de bijoux pour Mme Z. De même, le 17 Décembre 1918, il voit inscrit au débit du compte d'achats une somme de 12.000 francs correspondant à l'achat d'une automobile du même prix et à la même date. Cette augmentation des achats indûment portés à ce compte a diminué d'autant les bénéfices pour lesquels aurait du être imposé M. Z. On a conclu à la mauvaise foi de M. Z, l'inscription par double emploi d'une même facture constituant une fraude de gravité particulière.

c) *Contrôle de la main-d'œuvre.* — Souvent sous ce nom peuvent figurer des appointements ou quelquefois des primes de fabrication au chef d'entreprise. De même il peut être porté au compte « main d'œuvre » des salaires excessifs pour les membres de la famille de l'exploitant. Parfois aussi des dépenses de main-d'œuvre sont simulées ou même on salarie des ouvriers qui n'existent pas dans l'entreprise. Enfin la paye d'un personnel extraordinaire recruté par exemple pour la construction ou l'agrandissement d'ateliers est portée avec la main-d'œuvre normalement rétribuée.

Pour découvrir la plupart de ces irrégularités qui contribuent à diminuer le chiffre d'affaires d'un industriel et par suite le montant de ses bénéfices, plusieurs moyens de vérification peuvent être employés. D'abord, nous avons les feuilles de paye des ouvriers, signées à une date fixe par les intéressés, qui seront un moyen de contrôle très précis. D'autre part, nous savons que la loi du 31 juillet 1917 concer-

nant l'impôt sur les traitements et salaires, oblige tout particulier, société ou association occupant des employés, ouvriers, à fournir chaque année au contrôleur un état de noms des personnes à leur service l'année précédente ainsi que le montant des traitements et salaires de ceux-ci. Le contrôle de ces déclarations faites par le chef d'entreprise pour l'assiette de l'impôt sur les traitements et qui est indispensable dans tous les cas, permet au vérificateur de surveiller de très près tout patron qui voudrait commettre une fraude pour échapper à une trop forte imposition.

Enfin, les états de salaires payés, fournis chaque semestre aux Compagnies d'assurances contre les accidents de travail sont utiles à consulter, car dans les contrats passés entre patrons et Compagnies d'assurances, il est stipulé presque toujours, que l'employeur s'engage à déclarer la totalité des salaires payés à son personnel; en effet lorsque le montant des sommes portées au compte « main d'œuvre » est supérieur au total des salaires déclarés aux compagnies, le chef d'entreprise n'est pas fondé à prétendre qu'il est le propre assureur d'une partie de son personnel, semblable procédé entrainant la résiliation du contrat.

d) *Contrôle des dépenses de fabrication.* Les frais nécessaires à l'entretien du matériel et à l'usinage des produits fabriqués sont désignés sous le nom de frais de fabrication: ils comprennent le salaire des ouvriers d'atelier, les frais de chauffage, d'éclairage et de force motrice dans l'usine, l'entretien des machi-

nes etc. Une distinction très précise doit être faite entre les frais de fabrication et les frais généraux, les premiers augmentant le prix de revient des produits fabriqués et devant par suite influencer la détermination du bénéfice brut, les seconds étant des charges de l'entreprise passant aux pertes et profits.

Or, on peut avoir inscrit sous la rubrique de frais de fabrication des dépenses abusives, sans aucun rapport à l'usinage. C'est ainsi que l'on y trouve des commissions versées à des intermédiaires, des appointements ou des primes à l'exploitant et même des dépenses personnelles de ce dernier.

D'autre part, les frais d'entretien du matériel et de l'outillage sont souvent exagérés à dessein : du matériel neuf par exemple sur lequel un amortissement pourrait être déduit est compté dès son installation comme dépense de fabrication et de même des frais de premier établissement, des agrandissements de construction sont quelquefois inscrits comme frais de fabrication, alors qu'ils pourraient être amortis sur une période de longue durée.

Toutes les fraudes commises sur ce compte, en augmentant les bénéfices personnels de l'exploitant, seront de nature à tromper l'administration sur le chiffre d'affaires réalisé par un chef d'entreprise et il conviendra donc de faire une étude détaillée des dépenses portées comme frais de fabrication et d'examiner attentivement la nature des sommes portées sur les factures pour obtenir un chiffre réel des bénéfices réalisés par un industriel ou un commerçant.

§ III.— *Falsification du bénéfice net.* Le bénéfice net d'une entreprise sur lequel est basé l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et qui comprend pour une maison de commerce, toutes les recettes réalisées par celle-ci, à condition d'en déduire tous les frais et charges qui ont grevé celle-ci pendant une période déterminée, est sujet aussi à des fraudes dont la recherche est commode à faire à l'aide du compte pertes et profits. Un résumé de ce compte « profits et pertes », nous le savons déjà, appartenant à l'année antérieure à l'imposition, doit être fourni à l'administration par tous les commerçants et industriels qui veulent être taxés d'après leurs bénéfices réels, avant le 1er Avril de chaque année. Et ce sont les divers éléments qui se trouvent au débit de ce compte, tels *frais généraux*, *frais de fabrication*, *intérêts et agios* qui doivent être examinés méticuleusement, car on y rencontre souvent des erreurs et des dissimulations qui contribuent à falsifier les résultats d'une affaire commerciale ou industrielle.

1° *Contrôle des frais généraux.* Le compte frais généraux qui comprend les dépenses pour le fonctionnement de l'entreprise à savoir : loyer, appointements et salaires des employés, frais d'éclairage etc., peut être emploré pour dissimuler des dépenses irrégulières.

Les fraudes peuvent revêtir ici plusieurs formes différentes : ou bien des dépenses personnelles ont été imputées comme frais commerciaux et l'examen de la

facture sera nécessaire pour amener une rectification ; ou bien encore des frais de voyage ou de représentation, seront surélevés, et la disproportion des dépenses portées sous ce nom avec l'importance des affaires traitées éveilleront forcément l'attention.

D'autre part, il est porté, parmi les appointements inscrits aux frais généraux, des rétributions à des employés n'existant que fictivement c'est-à-dire des personnes qui ne sont pas attachées à la maison de commerce : ou bien il peut être attribué une participation sur les bénéfices à des contremaîtres ou à des directeurs qui en réalité ne reçoivent rien, les sommes inscrites à leur nom étant touchées effectivement par leur patron.

En outre, le chef de maison inscrit souvent sous la rubrique de frais généraux des sommes qui sont destinées à rémunérer son travail personnel ou celui des divers membres de sa famille : père, mère, femme ou enfants. Or nous savons que les appointements du chef de famille sont à compter comme bénéfices imposables ; quant aux salaires alloués aux personnes de la famille, il faut examiner si la rémunération est bien effective et non exagérée, et si le salaire est bien en rapport avec le travail fourni, par comparaison avec les rétributions allouées aux autres employés de la maison de commerce.

Ainsi que nous l'avons vu précédemment, les déclarations faites aux compagnies d'assurance ainsi que celles remises chaque année à l'administration des contributions directes pour l'assiette de l'impôt sur

les traitements, pourront permettre de découvrir des participations et rémunérations fictives.

Toutes les recherches de ces falsifications sont intéressantes à faire, même lorsqu'il s'agit de l'impôt sur le revenu, car l'exagération des frais généraux, en diminuant le bénéfice net du chef d'entreprise peut amener une réduction du taux de l'impôt, qui ne sera pas compensée par les cotisations imposées au nom des membres de la famille.

On peut citer, pour mémoire, les exagérations des frais généraux qui consistent à porter au débit de ce compte des acquisitions, des installations, des automobiles etc..., au lieu de les porter parmi les valeurs de l'actif.

Il faut noter, aussi, qu'il convient de comprendre parmi les bénéfices imposables les sommes qui ont servi à payer les contributions personnelles de l'exploitation : côte mobilière, contribution des portes et fenêtres, impôt sur le revenu, etc. Pour les sociétés anonymes où une taxe de 5 % sur les tantièmes versés aux administrateurs est portée comme frais généraux, il convient de rapporter le montant de cette taxe parmi les bénéfices, car l'impôt de 5 % frappe des bénéfices répartis entre les administrateurs, et doit être supporté par ceux-ci.

2° *Contrôle des comptes-intérêts.* Les intérêts des capitaux qu'un chef d'entreprise a personnellement engagés dans son exploitation sont généralement considérés comme des frais généraux. Sans vouloir discuter l'exactitude de ce point, nous ferons remar-

quer que le législateur a voulu ainsi assujettir à l'impôt l'ensemble des profits qu'un exploitant retire de l'exercice de sa profession, et dans ces conditions il n'est pas possible de soustraire du bénéfice réalisé l'intérêt alloué au capital du chef d'entreprise, même lorsque ce capital appartient à une société (société en commandite simple ou par actions.)

Pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il convient de retrancher des bénéfices imposables les intérêts du portefeuille titres appartenant à l'entreprise. Les coupons touchés payent, en effet, l'impôt cédulaire, à l'exception des rentes de l'Etat français qui sont exemptes de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières. On ne saurait donc frapper les intérêts des portefeuilles titres, de l'impôt cédulaire sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales.

D'autre part, en ce qui concerne les sommes dues à des créanciers étrangers à la maison de commerce, des emprunts sont parfois simulés envers des tiers qui reçoivent des arrérages.

Il est possible que les intérêts versés pour des dettes effectivement contractées soient exagérés. L'examen des contrats et la valeur morale des prêteurs peuvent fournir des renseignements sur ces falsifications qui, même en matière d'impôt sur le revenu, ne sont pas à négliger, car elles peuvent influer sur le taux de l'impôt applicable au chef d'exploitation.

Pour la recherche des dissimulations de ce genre il est utile *de se faire communiquer les relevés pério-*

diques des banques avec lesquelles la maison de commerce est en rapport d'affaires et de rapprocher ces relevés avec l'écriture passée, afin de vérifier s'il y a concordance. Il est nécessaire aussi de demander communication, *des accusés de réception des tiers*, en ce qui concerne les remises et les chèques émis à leur profit par le commerçant.

L'examen des comptes de banques peut prendre quelquefois une importance capitale, lorsqu'on soupçonne un contribuable, commerçant patenté ou industriel, de posséder un compte courant privé dans un établissement de crédit autre que celui figurant dans sa comptabilité ; car dans de semblables comptes courants on pourrait constater des versements dont l'origine douteuse, serait à établir.

Ainsi dans les livres de la maison de commerce M on rencontre l'écriture suivante :

7 Décembre 1919 - Frais Généraux	à Comptoir d'Escompte
M Chèque N° 20.683.....	15.000 frs.

(Commission à Adams de Londres)

Il a été constaté que l'accusé de réception signé : Adams, est faux et il a été découvert que la maison M avait un compte privé au Crédit Lyonnais. D'autre part on a reconnu qu'à la date du 7 décembre 1919, le chèque susvisé, établi au nom d'Adams, a été fait au porteur, et versé par la maison M au crédit de son compte au « Crédit Lyonnais ». Ainsi ce chèque qui tout d'abord, d'après les écritures de la maison M,

aurait censé avoir été tiré sur le Comptoir d'Escompte, au profit d'un tiers, nommé Adams, a été en réalité encaissé par la maison de commerce elle-même ; celle-ci l'avait inscrit à son compte courant privé au Crédit Lyonnais, compte dont l'existence aurait pu toujours rester ignoré par le vérificateur, puisqu'il ne figurait pas sur les livres de commerce de cette maison. C'est grâce à ses nombreuses recherches dans les différents établissements de crédit, que le contrôleur a pu trouver au Crédit Lyonnais un nouveau compte au nom de la maison M, portant à son crédit la somme de 15.000 frs., celle-ci représentant la valeur du chèque que le sieur Adams aurait, d'après les livres de la maison, touché à titre de commission : voilà donc le caractère frauduleux de l'écriture nettement établi, et une somme de 15.000 frs. qui n'aurait pas été comptée dans le cadre des bénéfices imposables, si cette dissimulation n'avait pas été découverte.

3° *Contrôle du change.* De même il convient d'apporter une attention particulière aux entrées et aux sorties d'effets en monnaies étrangères. Les sommes soumises au change, et qui passent soit par la caisse, soit par le compte courant du commerçant, doivent être vérifiées méthodiquement : prenons l'exemple d'une maison de commerce de Paris qui fait des affaires avec l'Angleterre et qui possède un compte courant dans l'établissement du Crédit « Lloyd Bank de Londres ». Supposons que M. K, de cette maison ait tiré un chèque de 4.000 livres sur la « Lloyd Bank » et que le produit de la négociation du chèque

entre en comptabilité par le débit de la caisse ou le débit du compte de M. K : il faudra passer l'écriture suivante :

Caisse ou Compte courant K	à Lloyd Bank
M/Chèque de Lw. st. 4.000	192.000 frs., si le change est de 48 frs.

Mais M. K. désireux de dissimuler une partie de ses bénéfices a compté la livre au pair, soit 25 frs. seulement et a passé l'écriture suivante :

Caisse à Lloyd Bank	
M/Chèque Lw. st. 4.000	100.000 frs.

M. K. a donc dissimulé de ses bénéfices la somme de 92.000 francs.

4° *Contrôle des profits accidentels.* Une des fraudes les plus simples dans la dissimulation des bénéfices commerciaux et industriels consistera dans la non inscription à ce compte des divers profits extraordinaires dont a pu bénéficier l'entreprise : c'est ainsi qu'un négociant en cafés M. D., ayant appris qu'une hausse importante allait se produire sur les sucres, acheta le 16 juin 1919 un stock de sucres de provenance américaine, à un importateur M. R., alors que ces sucres chargés sur le bateau « l'Avenir » n'étaient pas parvenus encore au port destinataire qui était Bordeaux : la quantité achetée était de 1.000 tonnes, au prix de 180 frs. la tonne.

Par l'entremise de M. C. transitaire à Bordeaux, M. D. revendit ces sucres le 22 juin 1919, lors de

leur arrivée au port, à M. K. marchand de sucres en gros, moyennant 199 francs la tonne. Le bénéfice de cette spéculation, soit 19.000 francs fut partagé entre M. D. et son transitaire, sans qu'il fût fait état de cette vente dans les livres de commerce de M. D. Ce n'est que par le dépouillement des copies de lettres qu'on réussit à découvrir cette fraude.

Il convient donc de rechercher, lors de l'examen de ce compte profits accidentels, les divers bénéfices qui pourraient avoir été dissimulés : créances considérées comme perdues depuis longtemps, puis rentrées au cours de l'exercice ; primes versées par les compagnies d'assurance lorsqu'il y a eu sinistres ; commissions ou ristournes touchées de la main à la main par le chef d'entreprise. Parfois aussi le résultat des participations à d'autres affaires commerciales peut avoir été omis également.

Aussitôt après l'armistice du 11 novembre 1918, quelques commerçants avaient obtenu des dérogations, pour faire avec les pays allemands, des affaires commerciales. Les opérations ainsi traitées pouvaient ne pas avoir été comptées dans le chiffre de leurs bénéfices. Mais il fut facile alors de trouver la trace des profits qui avaient été laissés de côté, soit par l'indication des frais de voyage en Allemagne, soit par la présence de marks dans le portefeuille, soit en consultant, auprès des services compétents, la liste des personnes qui avaient bénéficié de ces faveurs.

La plus-value réalisée sur la vente d'un fonds de commerce doit aussi figurer parmi les profits de l'en-

treprise, et être retenue comme bénéfice imposable pour la portion imputable au supplément de la valeur réalisée par le fonds de commerce au cours de l'exercice. L'administration de l'enregistrement doit nous donner de précieuses indications à ce sujet, comme pour tous les accroissements de fortune relevés par les chefs d'entreprise (déclarations de successions, acquisitions de propriétés) : ce sont les fiches indiquant pour chaque fonds de commerce, les mutations successives qui se sont produites, qui serviront à déterminer le montant de la plus-value acquise à certaines époques par ces fonds.

Mais là de graves dissimulations sont à craindre et les fausses déclarations des contribuables sont à prévoir aussi, car il arrive que le prix de vente du fonds n'est pas déclaré intégralement pour éviter le payement des droits correspondants.

Comme exemples typiques, nous avons celui de M. D. qui avait dissimulé la plus-value réalisée sur son fonds de commerce par le procédé suivant : ayant acheté 50.000 frs, le 1er Juin 1918 une maison d'alimentation, il avait revendu son exploitation le 1er Janvier 1919 à une société anonyme fondée pour gérer le fonds de commerce. La société avait donné à M. D. 50 actions de 1.000 frs. chacune pour l'apport de son fonds, et après la constitution définitive avait racheté ces 50 actions pour 200.000 frs. c'est-à-dire avait reconnu au fonds de commerce une augmentation de valeur de 150.000 frs.

On pourrait encore énumérer de nombreux profits

accidentels qui ont été l'objet de dissimulations ; mais nous devons surtout conclure en signalant que le plus souvent, les bénéfices réalisés en dehors de l'entreprise principale, qui doivent être compris comme les autres comme bénéfices imposables, dépendent étroitement de la nature de cette entreprise et la connaissance approfondie des conditions d'exercice d'une profession sera un des meilleurs guides pour permettre un contrôle efficace.

CONCLUSION

Il apparaît aujourd'hui que malgré tous les efforts fournis par le législateur pour créer de nouveaux impôts, ceux-ci n'ont pas donné les résultats qu'on en attendait.

Si, en effet, au fur et à mesure que les besoins de notre trésorerie l'exigeaient, on a renforcé les anciens impôts et on en a établi de nouveaux, on ne s'est pas préoccupé suffisamment de donner aux services chargés d'en assurer le recouvrement et le contrôle, les moyens d'accomplir leur tâche.

Il en est résulté cette double conséquence :

1· Que les impôts nouveaux n'ont pas donné le rendement que l'on escomptait d'eux ;

2· Que le rendement des anciens impôts s'est trouvé fortement diminué, ou n'a pas été en rapport avec les majorations dont ils étaient frappés.

C'est ce qui s'est produit d'une manière générale dans toutes nos administrations financières et plus spécialement dans les contributions directes qui ont eu à supporter le choc d'un grand nombre de réformes fiscales et dans lesquelles percepteurs et contrôleurs sont débordés.

Les premiers en effet passent leur temps à payer les dépenses publiques, et l'encaissement de l'impôt qui devrait être la partie essentielle de leur service, en est devenu l'accessoire.

Les seconds, malgré leur bonne volonté, il faut le reconnaître, sont numériquement insuffisants pour assurer l'assiette de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires créés par les lois du 15 juillet 1914, 30 décembre 1916, 23 février 1917 et 31 juillet 1917, sans parler de la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre.

Pour la plupart de ces nouveaux impôts, sauf peut-être pour celui des traitements des fonctionnaires, tout le monde s'accorde à dire : paye qui veut et ce qu'il veut. Nous n'avons pour nous en rendre compte qu'à considérer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, dont nous venons de faire une étude approfondie dans cet ouvrage et qui aujourd'hui a remplacé définitivement l'impôt sur les bénéfices de guerre.

Si cet impôt, comme d'ailleurs la taxe du chiffre d'affaires créée tout nouvellement, n'a pas donné les résultats prévus au point de vue financier, ce n'est pas seulement à cause du ralentissement des affaires commerciales, mais surtout à cause de l'organisation très défectueuse du recouvrement et l'absence à peu près complète de tout contrôle, absence due principalement, comme nous venons de le dire précédemment, à l'insuffisance numérique du personnel de contrôle financier.

Bref, si aujourd'hui nos impôts actuels ne rendent

pas ce qu'on en attendait, c'est qu'ils sont mal organisés, mal perçus et mal contrôlés, ainsi que l'a signalé, très justement, M. Dausset, au Sénat, lors de la discussion du budget. Il faut y prendre garde, c'est là le plus grave danger que puisse courir un Etat au point de vue financier, car la certitude à peu près absolue de l'impunité donne au contribuable l'habitude de la fraude, et cette habitude, une fois ancrée dans les mœurs, il est difficile de l'enrayer.

Pour remédier à ce mauvais rendement, on a bien proposé de nouveaux impôts ; mais ces impôts nouveaux ne serviraient aujourd'hui qu'à accroître la désorganisation actuelle des services financiers, augmenter le malaise général et le mécontentement des contribuables.

Il semble donc qu'avec une meilleure organisation, les impôts actuels et principalement les impôts nouveaux, nés depuis la guerre, peuvent, dans leur ensemble, donner une majoration de 20 à 30 % au moins sur le rendement actuel, majoration que de nouveaux impôts étudiés hâtivement ne pourraient sûrement pas atteindre.

D'autre part nos lois fiscales sont trop nombreuses et trop compliquées ; il faut avant tout en réviser les principales et s'attacher à les simplifier le plus possible, de manière à les rendre plus compréhensibles non seulement des contribuables mais des agents qui doivent en assurer l'application.

D'ailleurs, tous ces nouveaux impôts créés pendant la guerre, et en particulier l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, sont appelés tôt ou tard à

disparaître, lorsque les affaires auront repris leur cours normal. Nous traversons aujourd'hui une période de stagnation complète de la vie commerciale et industrielle, et le commerçant, qui est en somme le contribuable le plus imposé, commence déja à se plaindre des charges trop fortes qui pèsent sur lui.

Il arrivera fatalement un jour, où les maigres bénéfices qu'il retire de son commerce, ne lui permettront plus de payer tous les impôts qui l'accablent : ce jour-là l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux aura vécu.

Vu le Président de la Thèse
M. MOYE.

Vu Le Doyen,
Montpellier, 9 février 1922
Jules VALÉRY.

Vu et permis d'imprimer
Montpellier, le 8 février 1922
Le Recteur,
Jules COULET.

BIBLIOGRAPHIE

Bougault Paul. — Manuel Pratique des impôts nouveaux. (Loi du 31 Juillet 1917), in-8° Paris Dalloz 1917.

J. Caillaux, A. Touchard, Privat-Deschanel. — Traité technique sur les impôts en France, in-8°, Paris Chevalier Maresq. Plon 1896.

Combat (P. J), Taxes, Impôts nouveaux, in-16, Paris, Berger-Levrault 1918.

Dalloz. — Bulletin Législatif (1918).

Dalloz. — Code de commerce.

A. Esmein. — Cours Elémentaire d'Histoire du Droit Français, in-8°, Paris, Sirey 1919.

Humbert Gustave. — Finances et Comptabilité publique chez les Romains, 2 vol. in-8°, Paris, Thonin 1886,

Lecouturier Henry. — Impôts cédulaires (Loi du 31 Juillet 1917), in-4° Paris, Hugonis 1918.

Marion Marcel. — Les impôts directs sous l'ancien régime, principalement au 18e siècle, in-8° Paris, Cornély 1910.

H. Rivière, F. Hélie et P. Pont. — Lois usuelles, décrets, ordonnances, avis du Conseil d'Etat 1919.

F. Thibault. — Impôts directs sous le Bas Empire Romain (Leçons faites à l'école pratique des hautes études), Paris, A. Fontemoing 1900.

F. Thibault. — Impôts directs sous l'ancien régime (Leçons faites à l'école pratique des hautes études), Paris, Larose et Ténin 1907.

Vignes Edouard. — Traité des impôts en France, 4e Edition mise au courant de la législation par M. Vergniaud, in-8°, Paris, Guillaumin 1880.

TABLE DES MATIÈRES

Pages

PRÉFACE 7

INTRODUCTION HISTORIQUE 9

PREMIÈRE PARTIE

Etude générale de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

CHAPITRE I

Personnes imposables - Lieu d'imposition 23

CHAPITRE II

Bénéfices soumis à l'impôt 25

CHAPITRE III

Établissement de l'impôt 29

§ I. Assiette de l'impôt — Détermination du bénéfice imposable 29

§ II. Bases d'imposition :

A : Bénéfice réel 36

B : Bénéfice évalué d'après le chiffre d'affaires 38

§ III. Principes généraux à la détermination des coefficients 47

Etablissements des coefficients 51

Choix et applications des coefficients 54

§ IV. Recouvrement de l'impôt 58

§ V. Contentieux de l'impôt 59

§ VI. Rendement de l'impôt 63

§ VII. Calcul de l'impôt 64

CHAPITRE IV

Pages

Mesures d'application de l'impôt 69
§ I. Entreprises imposables 69
§ II. Etablissement des impositions 70

CHAPITRE V

Déclaration des bénéfices 75
§ I. Des majorations d'impôt 76
A : Défaut de déclaration 76
B : Déclarations inexactes 76

DEUXIÉME PARTIE

Recherche et contrôle des dissimulations de bénéfices imposables

CHAPITRE I

Des livres de commerce en général 79
Méthode de vérification des livres de commerce 82

CHAPITRE II

Étude des principaux procédés de dissimulation ... 85
Section I : Contrôle préliminaire des livres 87
Section II : Recherche des dissimulations 89
§ I. Falsification du chiffre d'affaires 90
a. Exagération du chiffre d'affaires 90
b. Diminution du chiffre d'affaires 91
§ II. Falsification du bénéfice brut 95
a. Evaluation des stocks en magasin 97
b. Contrôle des achats 99
c. Contrôle de la main d'œuvre 101
d. Contrôle des dépenses de fabrication 102
§ III. Falsification du bénéfice net 104
a. Contrôle des frais généraux 104
b. Contrôle des comptes-intérêts 106
c. Contrôle du change. 109
d. Contrôle des profits accidentels 110
CONCLUSION 115
BIBLIOGRAPHIE 119